

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

**Specifika účetnictví, hospodaření a financování zoologické zahrady – příspěvkové
organizace**

**Specifics of Accounting, Economy and Funding of the Zoological Garden – Allowance
Organization**

Student: Bc. Eliška Hrabovská

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.

Ostrava 2012

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Eliška Hrabovská**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: Specifika účetnictví, hospodaření a financování zoologické zahrady –
příspěvkové organizace
Specifics of Accounting, Economy and Funding of the Zoological
Garden – Allowance Organization

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Charakteristika a komparace zoologických zahrad v České republice
3. Specifika účetnictví zoologické zahrady jako příspěvkové organizace
4. Analýza hospodaření a financování ZOO PARKU Vyškov
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratek

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOLEKTIV AUTORŮ. *Příspěvkové organizace 2011*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 344 s. ISBN 978-80-7357-626-4.

NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Účetnictví příspěvkových organizací od 1. 1. 2010*. 1. vyd. Praha: INTES, 2010. 186 s. ISBN 978-80-904560-0-6.

SVOBODOVÁ, Jaroslava a kol. *Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky 2011 – 130 postupů účtování*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 528 s. ISBN 978-80-7263-657-0.

Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí diplomové práce: **Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.**

Datum zadání: 25.11.2011

Datum odevzdání: 27.04.2012



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem celou práci vypracovala samostatně. Přílohy č. 1-5 dané mi k dispozici jsem samostatně doplnila.

V Ostravě 27. 4. 2012



Obsah:

1	ÚVOD	5
2	CHARAKTERISTIKA A KOMPARACE ZOOLOGICKÝCH ZAHRAD V ČESKÉ REPUBLICE.....	7
	2.1 Charakteristika zoologických zahrad	8
	2.1.1 Právní forma zoologických zahrad	9
	2.2 ZOO PARK Vyškov	11
	2.2.1 Historie ZOO PARKU Vyškov	13
	2.2.2 Zvířata chovaná v ZOO PARKU Vyškov	14
	2.2.3 Organizační struktura ZOO PARKU Vyškov	15
	2.2.4 DINOPARK Vyškov	15
	2.3 Komparace zoologických zahrad v České republice	16
	2.3.1 Rozloha.....	16
	2.3.2 Počty chovaných zvířat.....	18
	2.3.3 Příspěvek od zřizovatele	18
	2.3.4 Zaměstnanci	18
	2.3.5 Návštěvnost	19
	2.3.6 Vstupné.....	22
	2.3.7 Zdroje příjmů	24
3	SPECIFIKA ÚČETNICTVÍ ZOOLOGICKÉ ZAHRADY JAKO PŘÍSPĚVKOVÉ ORGANIZACE	26
	3.1 Charakteristika příspěvkových organizací v neziskovém sektoru	26
	3.2 Právní úprava příspěvkových organizací územně samosprávných celků.....	28
	3.2.1 Předpisy upravující účetnictví příspěvkových organizací.....	29
	3.3 Specifika účetnictví zoologické zahrady jako příspěvkové organizace	30
	3.3.1 Základní požadavky účetnictví	30
	3.3.2 Rozsah vedení účetnictví	31
	3.3.3 Inventarizace majetku	32
	3.3.4 Majetek	32
	3.3.4.1 Dlouhodobý majetek.....	34
	3.3.4.1.1 Odpisy dlouhodobého majetku	36
	3.3.4.2 Zásoby	38
	3.3.4.2.1 Zvířata	40
	3.3.5 Zdroje krytí	44
	3.3.5.1 Transfery.....	44
	3.3.5.2 Fondy.....	45
	3.4 Konkrétní příklady účtování ZOO PARKU Vyškov	49
	3.4.1 Základní účetní charakteristiky ZOO PARKU Vyškov	49
	3.4.2 Příklady účtování ZOO PARK Vyškov	53
	3.5 Návrhy a doporučení	59
4	ANALÝZA HOSPODAŘENÍ A FINANCOVÁNÍ ZOO PARKU VYŠKOV	61
	4.1 Výkazy účetní závěrky	61
	4.1.1 Rozvaha	61
	4.1.2 Výkaz zisku a ztráty.....	62
	4.1.3 Příloha.....	62
	4.2 Analýza hospodaření ZOO PARKU Vyškov	62
	4.2.1 Horizontální analýza rozvahy	63

4.2.2 Vertikální analýza rozvahy	66
4.2.3 Horizontální analýza Výkazu zisku a ztráty	68
4.2.4 Vertikální analýza Výkazu zisku a ztráty	70
4.2.5 Výsledek hospodaření.....	72
4.3 Financování ZOO PARKU Vyškov.....	73
4.3.1 Vstupné.....	74
4.4 Zhodnocení hospodaření a financování ZOO PARKU Vyškov.....	79
5 ZÁVĚR.....	80
SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY	82
SEZNAM ZKRATEK	85
SEZNAM PŘÍLOH	2

1 Úvod

V posledních letech se zvyšuje zájem o dovolené a výlety po České republice, a tím pádem se zvyšuje i návštěvnost zoologických zahrad celé naší republiky. Na **našem území se nachází 15 zoologických zahrad**, ve srovnání se Slovenskem je to mnohonásobně vyšší počet, protože Slovensko nám může nabídnout pouze čtyři zoologické zahrady. Veškeré tyto zoologické zahrady, jak ty české, tak i ty slovenské sdružuje Unie Českých a Slovenských zoologických zahrad (**UCSZOO**). Unie Českých a Slovenských zoologických zahrad je příspěvková organizace, která napomáhá s rozvojem jednotlivých zoo, převážně se zaměřuje na vzájemnou spolupráci v rámci tuzemských i zahraničních zoo, dále také napomáhá profesnímu rozvoji jednotlivých pracovníků zoo, a tím zvyšuje jejich potenciál.

Z důvodu lokace jedné zoologické zahrady v místě mého bydliště, byla problematika zoologických zahrad zvolena právě k řešení v rámci diplomové práce. Diplomová práce bude aplikována na konkrétní zoo, tedy ZOO PARK Vyškov a bude rozebírat specifika účetnictví zahrady a dále bude analyzovat hospodaření a financování zoologické zahrady.

Druhá kapitola bude věnována charakteristice a komparaci zoologických zahrad České republiky. V kapitole budou charakterizovány jednotlivé zoologické zahrady se srovnáním právních forem zoologických zahrad. Detailně bude charakterizována zoologická zahrada – ZOO PARK Vyškov, na kterou je diplomová práce zaměřena. Obsahem druhé kapitoly jsou také činnosti, kterými se zoologická zahrada zabývá. V další části kapitoly je provedena komparace jednotlivých zoologických zahrad, například podle rozlohy, počtu zvířat, návštěvnosti či výše příspěvku zřizovatele.

Ve třetí kapitole je kladen důraz na vysvětlení zvláštností účetnictví zoologické zahrady, jako příspěvkové organizace ve srovnání s účetnictvím podnikatelských subjektů. Nejdříve je vysvětlena obecná charakteristika příspěvkových organizací v oblasti neziskového sektoru. V kapitole bude věnována také pozornost právní úpravě příspěvkových organizací a účetnictví těchto organizací. Dále jsou řešena specifika účetnictví zoologické zahrady, jako rozsah vedení účetnictví, inventarizace, majetek, zdroje krytí či transfery příspěvkových organizací. Velká pozornost je také upřena na kategorii zásob, především tedy na zvířata, protože ty tvoří v zoologických zahradách významnou oblast majetku. Nebude také opomenuta problematika transferů, bez kterých by příspěvkové organizace nemohly fungovat. Závěrem této kapitoly

budou nastíněny základní účetní příklady, se kterými se ZOO PARK Vyškov běžně setkává v rámci svého běžného účetního období.

Čtvrtá kapitola se bude zabývat analýzou hospodaření a financování ZOO PARKU Vyškov. Analýza bude provedena na dvou vybraných rocích a to na roku 2010 a 2011. Pro analýzu hospodaření je použita metoda horizontální a vertikální analýzy rozvahy a výkazu zisku a ztráty. Závěrem této kapitoly bude zhodnoceno hospodaření ZOO PARKU Vyškov.

Cílem diplomové práce bude analyzovat specifika, se kterými se můžeme setkat v účetnictví zoologických zahrad s důrazem na problematiku zvířat. Druhořadým cílem je zhodnotit efektivnost hospodaření ZOO PARKU Vyškov v jednotlivých letech včetně případných návrhů a doporučení.

2 Charakteristika a komparace zoologických zahrad v České republice

Česká republika se může pochlubit velkým množstvím zoologických zahrad, ty největší a nejznámější jsou členy **Unie Českých a Slovenských zoologických zahrad (UCSZOO)**. Tato organizace zastupuje jak české, tak i slovenské zoologické zahrady a snaží se jim napomáhat s jejich rozvojem. Podporuje vzájemné spolupráce mezi partnerskými zoo, připravuje podklady při koncipování strategií a programů péče o životní prostředí a ochranu přírody a fauny státními orgány. Poskytuje odborný růst pracovníkům zoologických zahrad. Členy UCSZOO je 15 českých zoo a 4 slovenské.

V České republice se jedná o tyto zoologické zahrady, které jsou členy UCSZOO:

- ZOO Praha,
- ZOO Liberec,
- ZOO Děčín,
- ZOO Ústí nad Labem,
- ZOO Chomutov,
- ZOO Plzeň,
- ZOO Ohrada,
- ZOO Dvůr Králové,
- ZOO Jihlava,
- ZOO Ostrava,
- ZOO Olomouc,
- ZOO Zlín,
- **ZOO PARK Vyškov,**
- ZOO Brno,
- ZOO Hodonín.

Na Slovensku jsou členy:

- ZOO Bratislava,
- ZOO Bojnice,
- ZOO Spišská Nová Ves,

- ZOO Košice.

2.1 Charakteristika zoologických zahrad

Obecnou právní úpravu týkající se zoologických zahrad upravuje **zákon č. 162/2003 Sb., o podmínkách provozování zoologických zahrad a o změně některých zákonů**, který byl novelizován zákonem č. 141/2008 Sb. „*Tento zákon upravuje podmínky pro vydání licence k provozování zoologických zahrad, postup při vydávání licence, kontrolu nad dodržováním povinností plynoucích z tohoto zákona, základní podmínky pro poskytování dotací ze státního rozpočtu a jiných veřejných zdrojů provozovatelům zoologických zahrad a sankce za porušení povinností stanovených tímto zákonem.*“¹

Zoologickou zahradou se podle zákona o zoologických zahradách rozumí trvalé zařízení, ve kterém jsou chováni a vystavováni pro veřejnost volně žijící živočichové, nebo také domácí zvířata. Zahrady mohou být provozovány pouze na základě licence, kterou uděluje Ministerstvo životního prostředí. **MŽP je ústřední správní úřad pro oblast provozování zoologických zahrad** a kromě vydávání licencí zabezpečuje také:

- evidenci zoologických zahrad,
- pravidelné kontroly zoologických zahrad,
- poskytování dotací provozovatelům zoologických zahrad, atd.

Ministerstvo poskytuje zoologickým zahradám s licenci každoročně dotace z Programu „Příspěvek zoologickým zahradám“ na podporu chovu ohrožených druhů světové fauny, zapojení do systému ochrany přírody ČR a mezinárodní spolupráce. Pro žadatele o dotace je důležité nařízení vlády č. 17/2003 Sb., o pravidlech pro poskytování dotací provozovatelům zoologických zahrad, a Směrnice MŽP pro tento program.² Ve směrnici MŽP č. 4/2011 jsou uvedeny dotační tituly, které mohly zoologické zahrady čerpat v roce 2011. Jednalo se o dotační tituly na „**Chov ohrožených druhů a světové fauny v českých zoologických zahradách**“, „**Zapojení českých zahrad do systému ochrany přírody ČR**“, nebo na „**Spolupráci českých zoologických zahrad v rámci mezinárodních programů chovů**“

¹ § 1 zákona č. 162/2003 Sb., o podmínkách provozování zoologických zahrad a o změně některých zákonů

² http://www.mzp.cz/cz/zoologicke_zahrady

ohrožených zvířat s významnými zoologickými zahradami a institucemi v cizině, podpora členství a účasti českých zoo v mezinárodních organizacích“.

V současné době disponuje **20 zoologických zahrad licencí vydanou MŽP**, jejich seznam je obsahem přílohy č. 1. Z toho 15 zoologických zahrad, které byly již výše zmíněny jsou členy UCSZOO. Dalších 5 zoologických zahrad jako ZOO Chleby, Mořský svět Praha, Krokodýlí ZOO Protivín, Papouščí zoologická zahrada, Zoopark Zájezd nejsou členy této organizace.

2.1.1 Právní forma zoologických zahrad

Většina z těchto zoologických zahrad je **zřizována městy**, ve kterých se nacházejí a mají formu **příspěvkových organizací**. Výjimkou mezi těmito zoologickými zahradami je ZOO Dvůr Králové, které je vedeno formou **akciové společnosti**, ale i přes právní formu obchodní společnosti je jejím provozovatelem Královéhradecký kraj. Zoopark Zájezd a ZOO Chleby jsou provozovány jako **obecně prospěšné společnosti**. Krokodýlí ZOO Protivín zřizuje Nadace Tomistoma.

Kromě těchto velkým a známých zoologických zahrad, které jsou registrovány v UCSZOO, nalezneme také další menší zoologické zahrady či zahrady rodinného typu.

Ve Středočeském kraji se jedná o **Zoo Chleby**, která vznikla v roce 1997 jako **obecně prospěšná společnost**. Je to menší zoologická zahrada přibližně se stovkou zvířat, která se specializuje na chov vzácných a ohrožených druhů ptactva. I přes svoji malou rozlohu je tato zoo držitelem licence vydané MŽP. 30. dubna 2010 byla **Zooparku Zájezd** udělena licence na provoz zoologické zahrady a svou činnost zahájila v květnu téhož roku. **Zoopark Zelčín** v Mělníku je malá rodinná zoo, kterou provozuje **společnost ZELLAND, s. r. o.**

V Praze jsou dvě zoo, které mají licenci udělenou MŽP, kromě naší nejznámější zoologické zahrady, kterou je Zoo Praha je to také **Mořský svět**. Jejím provozovatelem je **společnost PASA, s. r. o.** Mořský svět vznikl v roce 2002 a v současné době vystavuje ve svých akváriích až 350 druhů mořských živočichů.

V Jihočeském kraji lze navštívit **Zoo Ohrada** v Hluboké nad Vltavou, která je provozována jako **příspěvková organizace**. Tato zoologická zahrada, je členem UCSZOO, avšak není tak známá jako jiné členské zahrady. Byla založena v roce 1939 jako součást

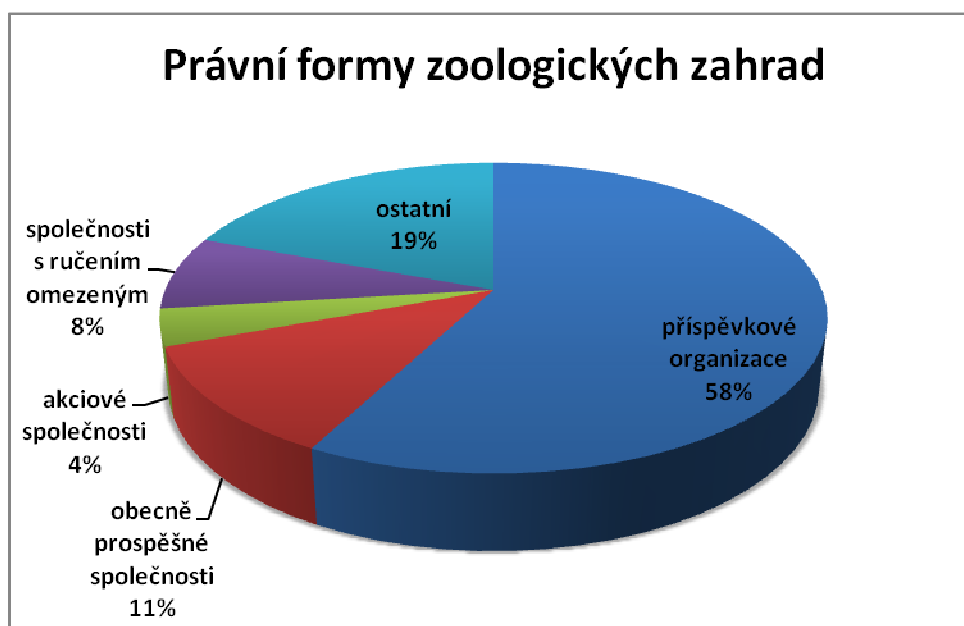
loveckého muzea v zámku Ohrada. **Park exotických zvířat** ve Dvorci u Borovan byl založen v roce 2007 jako **obecně prospěšná společnost**. V roce 2008 se nabídka zoologických zahrad v tomto kraji rozšířila o **Krokodýlí Zoo** v Protivíně. Zahrada vznikla na základě soukromého chovu, je zřizována **Nadací Tomistoma**, a disponuje licencí MŽP.

První zoologická zahrada specializující se na papoušky vznikla v jihomoravské obci Bošovice, která se nachází nedaleko Slavkova u Brna. **Papouščí zoologická zahrada** také žádala o licenci u MŽP a ta jí byla udělena. **Provozovatelem** této zahrady je **Hana Škrháková Pádková**

Za zvířaty se můžeme vydat také do Obory Žleby, Motýlího domu či do Vodního parku Čabárna. Tyto objekty však nejsou vedeny jako zoologické zahrady. **Obora Žleby** je ukázková obůrka, kterou provozují **Lesy ČR, s. p. – lesní správa Nasavrky**. Můžeme zde obdivovat bílé jeleny, dravce či sovy. **Motýlí dům** v Žírovicích - jedná se o **projekt profesionálního entomologa**, který ve svém domě vytvořil motýlí dům. **Vodní park Čabárna** v Kladně se zabývá chovem kaprů KOI, pěstováním vodních rostlin najdeme zde také naučnou stezku pro případné návštěvníky.

Následující graf č. 2.1 shrnuje veškeré právní formy zoologických zahrad, které se vyskytují v České republice. Zoologické zahrady jsou nejčastěji provozovány formou **neziskových organizací**, což samo o sobě převážně vyplývá z účelu, pro který byly zřízeny. Nejvíce zoologických zahrad je provozováno jako příspěvkové organizace, ty zaujímají na celkovém počtu zahrad 56% podíl. Do neziskových organizací se řadí také obecně prospěšné společnosti. Právní forma obecně prospěšných společností, která připadá pouze na 12 % zoologických zahrad, se vykytuje pouze ve třech zoologických zahradách. **Kromě organizací neziskových jsou zoologické zahrady spravovány také jako obchodní společnosti**. Jedná se o společnosti s ručením omezeným s 8% podílem. Pouze jedna zoologická zahrada má formu akciové společnosti a zaujímá 4% podíl na celkovém počtu zoologických zahrad. V grafu je významná také výše s 20% podílem, která je označena jako ostatní. Ve výšeči ostatní jsou zahrnuty převážně zoologické zahrady, které jsou provozovány soukromými osobami.

Graf 2.1 – Právní formy zoologických zahrad



Zdroj: vlastní zpracování

2.2 ZOO PARK Vyškov

Vyškovský ZOO PARK nalezneme v Jihomoravském kraji asi 40 km východně od Brna. Rozlohou (4 ha) se řadí mezi menší zoologické zahrady, ale i přes svoji menší rozlohu má svým návštěvníkům hodně co nabídnout. ZOO PARK Vyškov se zaměřuje především na chov primitivních i exotických druhů domácích a hospodářských zvířat z celého světa. V současnosti zde můžeme objevit 560 zvířat přibližně ve 119 druzích. ZOO PARK Vyškov je kromě již výše zmíněné Unie českých a slovenských zoologických zahrad je také členem Euroasijské regionální asociace zoologických zahrad a akvárií (EARAZA). Po celý rok zaměstnává přibližně 27 zaměstnanců, během hlavní sezóny, kdy je otevřen i DINOPARK se tento počet zvyšuje ještě o 6 zaměstnanců.

ZOO PARK Vyškov je příspěvková organizace s právní subjektivitou, jejímž **zřizovatelem je město Vyškov**. Ve zřizovací listině je vymezeno, že se zoologická zahrada zaměřuje na chov vybraných druhů zvířat, zejména těch, kterým hrozí vyhubení. „*Touto činností se zapojuje do celosvětového úsilí o zachování ohrožených druhů zvířat. Expozice slouží i k informování veřejnosti o problémech ochrany přírody a životního prostředí a k soustavnému ekologickému výchovnému působení. ZOO PARK Vyškov vytváří ve svém*

*areálu prostředí vhodné pro oddech návštěvníků a obyvatel města a pro využití volného času.*³

Ve zřizovací listině je upraveno, že ke splnění hlavního účelu vykonává zejména tyto činnosti:

- chov zvířat, jejich reprodukci a předvádění návštěvníkům,
- prodej, nákup, směna zvířat k uskutečnění svých chovatelských a expozičních programů s jinými subjekty v tuzemsku a zahraničí,
- spolupráce s národními a mezinárodními institucemi působící v oblasti péče o životní prostředí a ochranu přírody,
- organizuje odborná setkání, sympozia, přednášky, výstavy, zajišťuje výrobu výchovných a vzdělávacích materiálů,
- organizuje a využívá sponzorských systémů,
- poskytuje služby návštěvníkům,
- zabezpečuje provoz záchytných kotců pro psy,
- výstava druhohorních zvířat.⁴

Kromě hlavní činnosti může ZOO PARK Vyškov vykonávat doplňkové činnosti, které schválilo zastupitelstvo města Vyškova. Níže uvedená doplňková činnost může být vykonávaná pouze za předpokladu, že nenaruší plnění hlavního účelu, náklady a výnosy budou sledovány odděleně od hlavní činnosti, a že zisk z doplňkové činnosti bude použit ve prospěch své hlavní činnosti. ZOO PARK může vykonávat tyto **doplňkové činnosti**:

- využití volné kapacity technických zařízení, strojů a přístrojů k činnosti za úplaty pro jiné subjekty,
- silniční motorová doprava nákladní do 3,5 t,
- pronájem a půjčování věcí movitých,
- realitní činnost,

³ Zřizovací listina ZOO PARK Vyškov, dostupná na: http://www.vyskov-mesto.cz/vismo/dokumenty2.asp?id_org=18857&id=1082111&query=z%C5%99izovac%C3%AD+listina+zoo+park+vy%C5%A1kov

⁴ Zřizovací listina ZOO PARK Vyškov, dostupná na: http://www.vyskov-mesto.cz/vismo/dokumenty2.asp?id_org=18857&id=1082111&query=z%C5%99izovac%C3%AD+listina+zoo+park+vy%C5%A1kov

- pořádání kulturních produkcí, zábav a provozování zařízení sloužících zábavě,
- specializovaný maloobchod,
- maloobchodní prodej a pronájem zvukových a zvukově – obrazových záznamů a jejich nenahraných nosičů.⁵

Jednou z hlavních činností, které jsou vyjmenovány ve zřizovací listině, je **provoz záchytných kotců pro psy**. Do této záchytné stanice jsou dováženi psi, kteří jsou odchyceni strážníky městské policie. Tito psi jsou pak nabízeni veřejnosti a to nejdříve původnímu majiteli a posléze případným novým zájemcům. V roce 2010 bylo do záchytné stanice dovezeno 84 psů, z toho 29 psů bylo vráceno původním majitelům a 44 psů našlo nový domov.

V květnu 2011 byla k ZOO PARKU Vyškov přičleněna i **Hvězdárna Vyškov**, kterou dříve spravovalo město Vyškov. Hvězdárna je přístupná jak odborné tak, i laické veřejnosti. Organizuje různé astronomické programy pro školy, vede astronomický kroužek a astronomický klub.

V rámci osvětové činnosti organizuje ZOO PARK výukové programy, které patří do doplňkové činnosti. Programy jsou určeny pro děti mateřských škol a žáky základních či středních škol. Pro předškolní děti nabízí například programy: Zvířátka a loupežníci (zaměřeno na domácí zvířata), Žabka a počasí (informace o počasí a ročním období), Jak krtek uzdravil myšku (zaměřeno na faunu a flóru celého světa). Pro žáky základní školy organizuje programy: Zvířátka na statku, Lesní zvířátka, Ochrana přírody ČR, Domácí ekologie aj. Pro studenty středních škol je určen program Ochrana přírody ČR.

2.2.1 Historie ZOO PARKU Vyškov⁶

Historie sahá do roku 1965, kdy bylo zoo založeno panem Zdeňkem Sokolíčkem, tehdy jako Koutek živé přírody v dobrovolné akci místních občanů v akci zvané „Z“. Již od svého vzniku se Koutek živé přírody zaměřil na chov drobných domácích i divoce žijících živočichů z celého světa.

⁵ Zřizovací listina ZOO PARK Vyškov, dostupná na: http://www.vyskov-mesto.cz/vismo/dokumenty2.asp?id_org=18857&id=1082111&query=z%C5%99izovac%C3%AD+listina+zoo+park+vy%C5%A1kov

⁶ <http://www.zoo-vyskov.cz/historie/od-historie-k-dnesku/>

Kritickým mezníkem v historii byl rok 1990, tehdy se rozhodovalo, zda zdevastovanou zahradu zrušit, či do ní investovat nemalé finanční prostředky a zachovat ji. Zvítězila druhá varianta a od roku 1990 se datuje vznik novodobé zoologické zahrady. Od této doby se zoo dočkala mnoha významných změn, za kterými stál nový ředitel Josef Kachlík. Jednalo se například o výstavbu celého vstupního areálu, rekonstrukce výběhů, vytvoření Dvorečku naší babičky, kde návštěvníci mohou přijít do přímého kontaktu se zvířaty. V roce 1999 byla dokončena správní budova s garážemi, dílnou a výukovým sálem s moderní audio a video technikou.

Zatím nejrozsáhlejší rekonstrukce proběhla v roce 2006, při níž vznikly nové rozsáhlé výběhy pro velká zvířata Afriky, Asie a Jižní Ameriky. Tato rekonstrukce byla kryta z prostředků z dlouhodobého plánu rozvoje ZOO PARKU Vyškov, vznikl také nový vstupní areál s pokladnou, sociálním zařízením, prodejnou suvenýrů, ... Trhákem sezóny 2006 se stalo otevření DINOPARKU, který je v sezóně součástí ZOO PARKU Vyškov. Toto otevření nové atrakce mělo vliv na rapidní zvýšení návštěvnosti. V roce 2005 se návštěvnost pohybovala okolo 36 000 návštěvníků za rok, v roce 2006 se vyšplhala na do té doby rekordních 180 000 návštěvníků.

V roce 2011 bylo otevřeno nové Centrum environmentální výchovy Hanácký statek, kde se mohou návštěvníci populární formou dozvědět informace o životním prostředí, je zde i část, ve které je ukázka života na venkově v 19. století, včetně chovu domácích zvířat. Expozice environmentálního centra je členěna do osmi tematických celků (expoziční Zemědělské usedlosti, Vzduch a klima, Voda, Půda, Krajina a biomasa, Člověk využívá zvířata, Zvířata využívají člověka, Biologické stavby). Celá tato rozsáhlá investice vyšla na více než 40 mil. Kč, z toho bylo 90 % hrazeno prostředky z EU a Státního fondu životního prostředí, zbytek nákladů uhradilo město Vyškov.

2.2.2 Zvířata chovaná v ZOO PARKU Vyškov

Velbloud dvouhrbý – patří mezi dominantu asijského výběhu. Je příslušníkem přežvýkavých sudokopytníků, kteří pocházejí ze Severní Ameriky. Velbloud je velice odolné zvíře, protože dokáže přežít až osm dní bez potravy a 14 dní bez vody.

Nandu pampový – pochází z Jižní Ameriky, jedná se o menšího pštrosa dvoupřstého, který dokáže běžet 60 až 80 kilometrů v hodině.

Bečuánský skot – watussi – představitel dlouhorohého skotu sanga chovaného v Africe. Tento skot má rohy dlouhé i přes jeden metr, krávy dosahují váhy kolem 400 kg a býci až 800 kg.

Koza domácí kamerunská – jedná se o starobylé plemeno, které pochází ze západoafrické zakrslé kozy a je běžným domácím zvířetem v Africe, protože je velice odolná a dokáže obratně šplhat i po skalách.

Pštros dvouprstý – je největší a nejtěžší nelétavý pták na světě. Dosahuje váhy až 140 kg, má na nohách pouze dva prsty a to mu dovoluje běhat rychlostí až 70 km v hodině.

Lemur kata – pochází z Madagaskaru a patří mezi nejoblíbenější poloopice, které patří mezi býložravce.

Nosál červený – medvědovitá šelma, která obývá různé lesy Střední a Jižní Ameriky.

Psík mývalovitý – psovitá šelma, která, žije samotářsky, do Evropy se dostala z Asie.

V zoo můžeme dále objevit také mývaly severní, krkavce veliké, puštíka obecného, bažanta zlatého, bažanty sedlaté a mnoho dalších známých i méně známých zvířat.

2.2.3 Organizační struktura ZOO PARKU Vyškov

Jak bylo již dříve zmíněno, zaměstnává ZOO PARK Vyškov 27 zaměstnanců. Správu ZOO PARKU zabezpečuje ředitel, investiční technik, ekonom, mzdová účetní a pracovníci zabývající se marketingem a vzděláváním. Důležité role v každé zoo hrají veterinární lékaři, chovatelé a ošetřovatelé a nejinak je tomu i zde. Dále zde nalezneme zaměstnance zabývající se údržbou zoo, prodejem vstupenek, úklidem, ostrahou objektů...

2.2.4 DINOPARK Vyškov

Jak už bylo výše zmíněno je DINOPARK v sezóně součástí ZOO PARKU Vyškov. DINOPARK Vyškov je provozován ve spolupráci se společností WEST MEDIA, s. r. o., která provozuje další DINOPARKY v republice. Návštěvník si zakoupí vstupné, které zahrnuje obě atrakce. DINOPARK je vzdálen cca 2,5 km od ZOO PARKU, a proto jsou návštěvníci převáženi speciálními dinoexpresy (vláčky) či autobusy. DINOPARK je unikátní zábavní park, který představuje scény ze života druhohorních zvířat v životních velikostech. Na ploše 4 ha je umístěno cca 30 modelů dinosaurů. Všechny modely jsou ozvučeny a některé

modely jsou pohyblivé. Návštěvníci si mohou v DINOPARKU vychutnat také 3D projekci. Děti určitě ocení paleontologické hřiště, kde mohou odkrýt kostru velkého prehistorického tvora. Zajímavostí je bezesporu i druhohorní rostlina *Wollemia nobilis*, která má pouze 39 exemplářů. Tato rostlina je stará 175 milionů let.

2.3 Komparace zoologických zahrad v České republice

Tato část je zaměřena na komparaci zoologických zahrad napříč celou naší republikou. Porovnávány budou zoologické zahrady, které jsou členy UCSZOO a to pouze ty, které jsou na území České republiky. Tyto zoologické zahrady budou podrobeny komparaci podle různých kritérií, například podle příspěvků od zřizovatele, podle počtu pracovníků, podle počtu návštěvníků atd. **Všechny údaje, které jsou porovnávány, zobrazují následující tabulky 2.1, 2.2 a 2.3** a poté je provedena slovní komparace jednotlivých kritérií. Komparace zoologických zahrad je provedena na ukazatelích roku 2010.

2.3.1 Rozloha

Komparace zoologických zahrad podle jejich rozlohy je velice obtížnou záležitostí, protože každá zoo uvádí rozdílné základny pro určení rozlohy svých zahrad. Někde je v rozloze zahrad zahrnuta pouze expoziční část zoo, v jiných je zahrnuta celková plocha zahrady včetně různých technicko-provozních zázemí či jiné plochy a areály. Například v rozloze Zoo Brno je zahrnuta i plocha Mniší hory, která zaujímá 23,1 ha. Zajímavá je i skutečnost, že největší rozlohu disponuje chomutovská zoologická zahrada se svými 112 ha. Do rozlohy této zahrady je kromě expoziční části zoo započítán i areál Skanzenu Nová Ves či areál Eurosafari. Africké safari je součástí zoo i ve Dvoře Králové. V Zoo Ostrava je v rozloze zahrnuta i expozice Botanické zahrady. Avšak i tak se mezi rozlohou větší zahrady řadí právě ty nejznámější a to: Zoo Praha, Zoo Ostrava, Zoo Brno, Zoo Dvůr Králové, Zoo Zlín či Zoo Olomouc

Tab. 2.1 Základní údaje o zoologických zahradách v ČR v roce 2010

Zoo	Rozloha Zoo (v ha)	Počet chovaných druhů zvířat	Počet chovaných jedinců zvířat	Přepočtený počet pracovníků	Přepočtený počet chovatelů	Průměrná mzda	Příspěvek zřizovatele (v tis. Kč)
Brno	64,3	322	1 888	111,27	38,37	18 549	5 534
Děčín	6	147	372	31,37	11,29	18 669	0
Dvůr Králové	72	274	2 737	159,43	55,49	20 204	0
Hodonín	7,5	163	742	33,00	14,00	17 984	0
Chomutov	112	161	1 023	57,38	18,87	17 158	5 368
Jihlava	9	160	834	43,70	15,89	18 751	0
Liberec	13	173	1 871	87,00	28,00	20 784	6 615
Ohrada	3,5	299	2 964	32,50	13,00	20 010	8 000
Olomouc	42,5	349	1 725	67,00	26,29	19 538	0
Ostrava	100	350	3 000	94,31	35,82	18 389	49 675
Plzeň	21	1 307	6 607	127,61	53,25	20 834	10 010
Praha	60	650	5 000	207,26	79,55	28 090	3 778
Ústí nad Labem	26	212	1 014	64,70	29,80	16 368	1 000
Vyškov	4	134	456	23,00	8,00	20 602	2 947
Zlín	52	216	1 242	89,00	27,00	21 646	14 668

Zdroj: Výroční zpráva unie zoo 2010, dostupná na: <http://www.zoo.cz/media/files/vyrocní-zpráva-unie-zoo-2010.pdf> – vlastní zpracování.

2.3.2 Počty chovaných zvířat

Zoologické zahrady samostatně sledují počty chovaných druhů zvířat a počty chovaných jedinců. Prvenství v počtu chovaných druhů zvířat zaujímá Zoo Plzeň, ve které je možné obdivovat 1307 druhů s 6607 jedinci. Plzeňská zoo pečuje o největší množství druhů zvířat i přesto, že nepatří mezi největší zahrady, s rozlohou 21 hektary se řadí mezi menší zahrady. 650 druhů zvířat chová pražská zoo s téměř 5000 jedinci. 3000 jedinců v 350 druzích zvířat lze navštívit v brněnské zoo. I přesto, že ZOO PARK Vyškov je rozlohou nejmenší zahrada, která chová 134 druhů zvířat, nepatří však co do počtu jedinců k nejmenším, zde zaujímá poslední místo Zoo Děčín.

2.3.3 Příspěvek od zřizovatele

Příspěvek od zřizovatele poskytují zoologickým zahradám jednotlivá města, kterými jsou zoologické zahrady zřizovány. Jak je zřejmé z tabulky č. 2.1, největší příspěvek ve výši 49 675 000 Kč dostala Zoo Ostrava, druhý nejvyšší příspěvek obdrželo Zoo Zlín a to 14 668 000 Kč. Vysoký příspěvek získala i Zoo Plzeň (10 010 000 Kč). Ostatní zoologické zahrady obdržely menší výše příspěvků v rozmezí od 1 mil. Kč do 8 mil. Kč. Našlo se však i pět zoologických zahrad (Děčín, Dvůr Králové, Hodonín, Jihlava a Olomouc), které nedostaly žádné příspěvky od svých zřizovatelů. Výše příspěvků, kterou jednotlivé zoologické zahrady obdrží je ovlivněná mnoha ukazateli, například různými investičními rozhodnutími, které se v daném roce mají uskutečnit až po výši volných finančních prostředků, které mohou jednotlivá města zahradám poskytnout. O přesné výši rozhodují zastupitelstva jednotlivých měst.

2.3.4 Zaměstnanci

Není překvapením, že největším počtem zaměstnanců disponuje Zoo Praha s 207 zaměstnanci, což je o 48 více pracovníků, než mají ve Dvoře Králové, který se počtem zaměstnanců řadí na druhé místo. 127 pracovníků zaměstnává Zoo Plzeň. Průměrný počet zaměstnanců v českých zoo je 82, tento počet překračuje i brněnská, liberecká, ostravská a zlínská zoo. ZOO PARK Vyškov měl ve sledovaném roce pouze 23 pracovníků, což je nejmenší počet ze všech českých zoologických zahrad.

Z celkového počtu zaměstnanců a počtu chovaných zvířat vyplývají i počty chovatelů. Průměrný počet chovatelů je 30 pracovníků. Nejvíce chovatelů má pražská zoo a to 79, čímž průměrný počet překračuje stoprocentně. Nadprůměrný počet chovatelů mají také v Brně, Dvoře Králové, Olomouci, Ostravě, Plzni. Také v počtu chovatelů je vyškovská zoo na posledním místě s 8 chovateli.

Průměrná mzda pracovníků v českých zoo činila ve sledovaném roce okolo 20 tis. Kč. Prvenství ve výši mzdy, opět dosahuje Zoo Praha s 28 090 Kč. Tato vysoká nadprůměrná mzda je zapříčiněna velkým počtem manažerských pracovníků ve srovnání s dalšími zahradami. Mzdové náklady na pracovníka okolo 20 tisíc vykazalo dalších 6 zoo, mezi nimiž je i ZOO PARK Vyškov s 20 602 Kč. Zde je zajímavým faktem, že i přesto, že v ZOO PARKU Vyškov pracuje nejméně zaměstnanců je průměrná mzda vyšší než u některých mnohem větších a známějších zoologických zahrad jako je např. Zoo Hodonín, kde je průměrná mzda pouze 17 984 Kč. Rozdíl v průměrné mzdě těchto dvou zahrad činí 2 618 Kč. Tento významný rozdíl je způsoben tím, že v Zoo Hodonín zaujímají ošetřovatelé 42 % na celkovém počtu pracovníků, oproti ZOO PARKU Vyškov, kde ošetřovatelé zaujímají jen 35% podíl. To je důvodem vyšší průměrné mzdy, protože vyškovská zoo má větší ekonomicko-správní aparát, který navyšuje průměrnou mzdu, protože tito pracovníci mají vyšší finanční ohodnocení.

2.3.5 Návštěvnost

Návštěvnost zoologických zahrad je závislá na mnoha faktorech, které ji ovlivňují. Některé faktory jsou přímo ovlivnitelné jako je například množství doprovodného programu či rekonstrukce areálů, které nalákají větší množství návštěvníků, až po faktory, které zoologické zahrady nemůžou ovlivnit vůbec, jakým je bezesporu počasí.

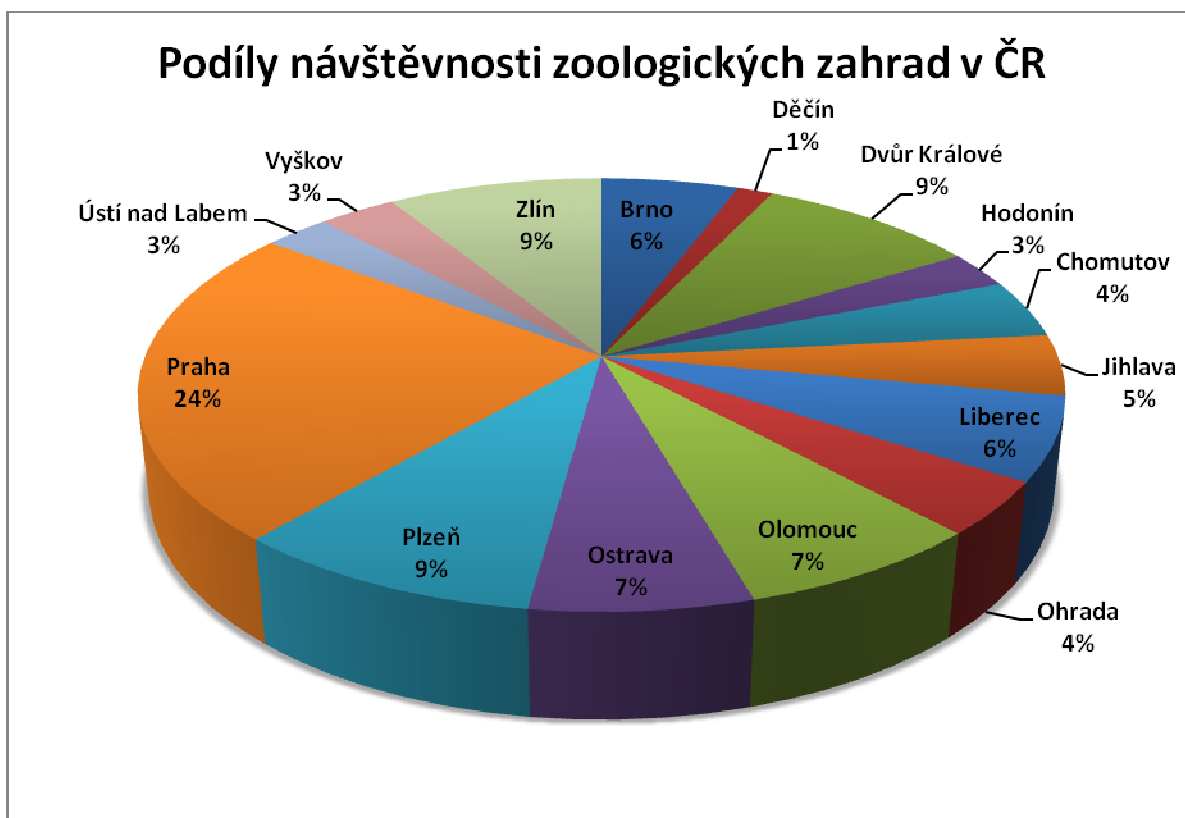
Právě rok 2010, pro který je prováděna komparace, nepatřil mezi rekordní sezóny co do počtu návštěvníků jednotlivých zoologických zahrad. Hlavním důvodem nižší návštěvnosti bylo špatné počasí, které nepřálo návštěvnosti zoo. Bylo hodně deštivo a chladno a to odrazovalo potencionální návštěvníky, kteří místo návštěv zoologických zahrad volili raději návštěvy kulturních památek. V tomto roce se také na nízké návštěvnosti určitou měrou

podílely i doznívající faktory ekonomické krize, která zapříčinila, že si občané dopřávali méně návštěv zoologických zahrad.

O návštěvnosti a výši vstupného podává informace následující tabulka č. 2.2. Největší návštěvnost vykazala pražská zoo s počtem návštěvníků přes jeden milion. S velkým rozdílem sedmi set tisíc návštěvníků je na druhém místě Zoo Plzeň, na paty ji šlape Dvůr Králové s počtem 454 476. Čtyři sta tisícovou hranici překročila i zlínská zoo. Nejmenší počet návštěvníků prošel branami děčínské zoo a to pouze 73 117. ZOO PARK Vyškov, i přes jeho malou rozlohu navštívilo 160 244 návštěvníků. Toto poměrně vysoké číslo je způsobeno tím, že přes hlavní sezónu je prodáváno jednotné vstupné do ZOO PARKU a DINOPARKU Vyškov, který je bezpochyby velkým lákadlem pro řadu návštěvníků, kteří se rozhodnou navštívit Vyškov.

Názornější představu o návštěvnosti v jednotlivých zahradách podává graf 2.2, z něhož je patrné, že 24% podíl na celkové návštěvnosti v roce 2010 zaujala pražská zoo. Jedná se o velice významný podíl na celkové návštěvnosti, protože další v pořadí s 9 % jsou Zoo Dvůr Králové, Zoo Plzeň a Zoo Zlín. ZOO PARK Vyškov zaujímá na celkové návštěvnosti 3% podíl.

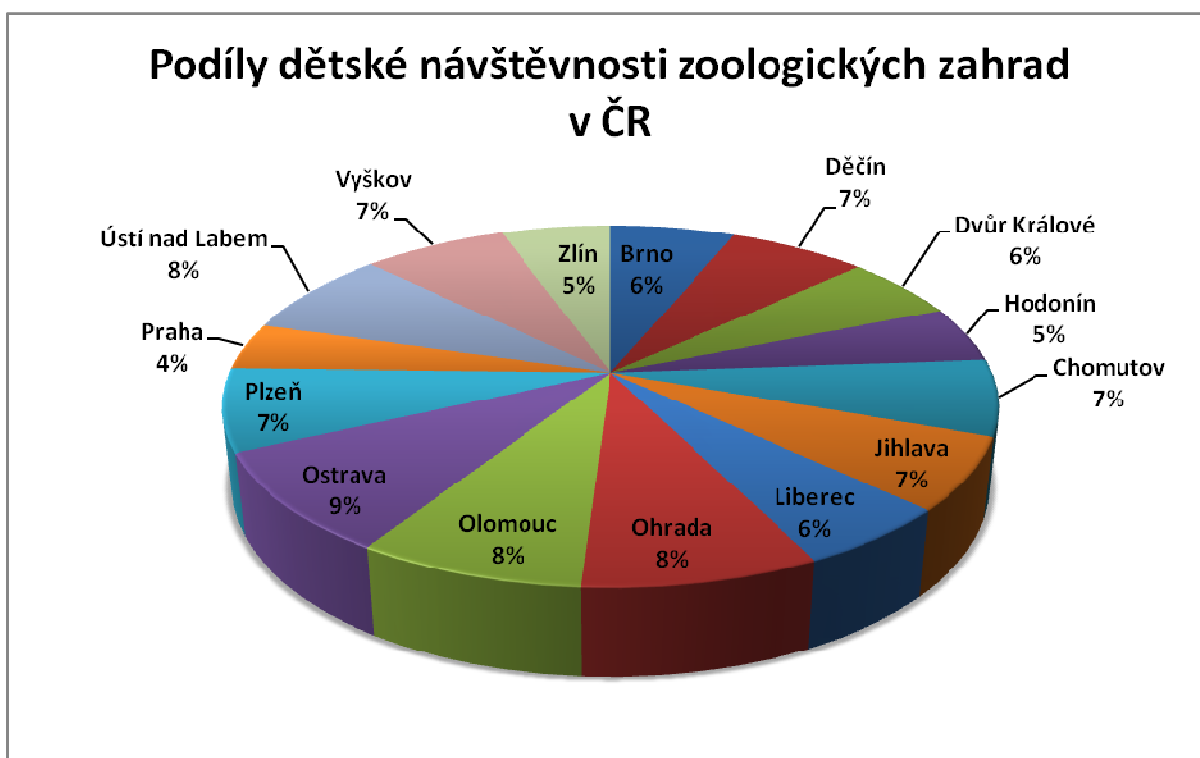
Graf 2.2 – Podíly návštěvnosti jednotlivých zoologických zahrad v ČR



Zdroj: Vlastní zpracování z hodnot převzatých z Výroční zprávy UCSZOO

Kromě celkové návštěvnosti sledují zoologické zahrady návštěvnost také dětských a dospělých návštěvníků. I přes skutečnost, že Zoo Praha vykázala největší počet dětských návštěvníků a to 323 662, činí podíl dětských návštěvníků na celkové návštěvnosti pražské zoo pouze 4 %, což je nejnižší procentní podíl, o čemž nás informuje následující graf č. 2.3. Tento malý podíl dětské návštěvnosti vyjadřuje skutečnost, že pražskou zahradu navštíví každoročně také velký počet zahraničních turistů, oproti ostatním zoologickým zahradám. Tito zahraniční turisté bývají častěji dospělí návštěvníci, proto pražská zoo vykazuje nejnižší podíl dětské návštěvnosti. Oproti tomu nejvyšší podíl dětské návštěvnosti v roce 2010 evidovala Zoo Ostrava a to 9 %. Průměrný podíl dětské návštěvnosti činí okolo 7 %, což splnila také vyškovská zahrada.

Graf 2.3 – Podíly dětské návštěvnosti zoologických zahrad v ČR



Zdroj: Vlastní zpracování z hodnot převzatých z Výroční zprávy UCSZOO

2.3.6 Vstupné

Výše vstupného také ovlivňuje návštěvnost. Některé zahrady nabízejí rozdílné vstupné v závislosti na sezóně. V zimním období, je vstupné sniženo oproti vstupnému v hlavní letní sezóně, která je od dubna do října. Jelikož zdroj ze vstupného patří mezi hlavní příjmy zahrad, na určení jeho výše se spolupodílejí zřizovatelé jednotlivých zoologických zahrad, což jsou ve všech případech města, ve kterých sídlí. Výši vstupného zoologických zahrad zobrazuje následující tabulka. Nejvyšší vstupné v roce 2010 měla Zoo Dvůr Králové a to za dospělého ve výši 170 Kč a dítě za 100 Kč. V pražské zoo návštěvníci zaplatili 150 Kč za dospělého a 100 Kč za dětskou vstupenku. Vysoké vstupné ve výši 130 Kč za dospělého a 90 Kč za dítě zaplatili návštěvníci i ve Vyškovské zoo, avšak, jak bylo již dříve zmíněno, ve vstupném za letní období je zahrnuta i návštěva DINOPARKU Vyškov. V tom případě se výše vstupného jeví jako přijatelná s ohledem na to, že návštěvníci mají možnost navštívit dvě atrakce.

Tab. 2.2 Návštěvnost a vstupné zoologických zahrad v ČR v roce 2010

Zoo	Celkový počet návštěvníků	Procentní podíl na celkové návštěvnosti	Počet dětských návštěvníků	Podíl dětské návštěvnosti na celkové návštěvnosti dané zoo	Vstupné	
					Dospělí	Děti
					letní/zimní	letní/zimní
Brno	283 036	5,74%	114 714	40,53%	100	70
Děčín	73 117	1,48%	32 663	44,67%	80/60	40/30
Dvůr Králové	454 476	9,21%	170 489	37,51%	170/110	100/75
Hodonín	136 113	2,76%	44 420	32,63%	60	40
Chomutov	216 396	4,39%	95 936	44,33%	75/65	45/40
Jihlava	226 809	4,60%	95 780	42,23%	80/70	40/35
Liberec	309 824	6,28%	112 754	36,39%	100/70	50/40
Ohrada	198 897	4,03%	108 756	54,68%	80	20
Olomouc	368 543	7,47%	193 123	52,40%	90	50
Ostrava	328 621	6,66%	193 123	58,77%	90	60
Plzeň	460 841	9,34%	221 204	48,00%	120/90	90/60
Praha	1 185 320	24,02%	323 662	27,31%	150	100
Ústí nad Labem	135 064	2,74%	68 831	50,96%	100	50
Vyškov	160 244	3,25%	74 841	46,70%	130/50	90/30
Zlín	442 549	8,97%	157 346	35,55%	100	80
Celkem	4 934 850	100,00%	2 007 642	x	x	x

Zdroj: Výroční zpráva unie zoo 2010, dostupná na: <http://www.zoo.cz/media/files/vyrocní-zpráva-unie-zoo-2010.pdf> – vlastní zpracování.

2.3.7 Zdroje příjmů

Příspěvkové organizace jsou organizace neziskového sektoru a jsou závislé jak na veřejné podpoře, tak na vlastních příjmech. **Tabulka 2.3** zobrazuje přehled o zdrojích příjmů, kterými jsou zoologické zahrady financovány.

Tab. 2.3 Zdroje příjmů a procento soběstačnosti zoologických zahrad v roce 2010

Zoo	Celkové příjmy	Z toho vlastní příjmy	Z toho vstupné	Veřejné dotace			Dary a sponzoring	Procento soběstačnosti
				MŽP	Zřizovatel	Ostatní		
Brno	77 878	29 565	13 917	1 394	43 346	3 573	1 030	37,99
Děčín	19 005	5 073	2 976	1 332	12 600	0	295	27,00
Dvůr Králové	154 037	104 314	42 855	5 850	43 213	660	300	70,23
Hodonín	21 125	8 009	5 775	756	12 153	207	108	37,97
Chomutov	35 106	15 711	7 925	1 661	16 087	1 647	387	44,72
Jihlava	32 540	20 953	12 717	1 725	9 540	321	867	64,70
Liberec	68 145	30 880	18 316	2 229	32 896	2 140	1 329	47,35
Ohrada	29 735	12 242	9 459	982	15 980	270	679	41,10
Olomouc	51 370	26 050	18 349	2 155	23 165	0	1 249	47,90
Ostrava	71 440	36 584	22 398	2 210	30 946	1 700	2 895	38,71
Plzeň	115 052	51 265	33 861	3 003	59 790	994	2 291	42,81
Praha	323 855	213 542	120 259	7 274	102 577	462	17 344	72,13
Ústí nad Labem	48 965	19 178	8 126	2 136	25 675	1 967	1 101	36,91
Vyškov	16 737	8 133	5 731	415	7 746	441	0	49,79
Zlín	75 407	47 305	37 262	2 750	25 352	0	1 322	63,91

Zdroj: Výroční zpráva unie zoo 2010, dostupná na: <http://www.zoo.cz/media/files/vyrocní-zprava-unie-zoo-2010.pdf> – vlastní zpracování.

Zoologické zahrady využívají ke svému hospodaření **vlastní příjmy, jako jsou např. příjmy ze vstupného, dary atd. a dalším**, mnohem významnějším **zdrojem příjmů jsou veřejné dotace**. Zahrady můžou čerpat zdroje z veřejných rozpočtů ve formě dotací z Ministerstva životního prostředí, od svého zřizovatele, z krajských rozpočtů, z fondů Evropské unie či ze státního rozpočtu. Dotace z krajských rozpočtů, z fondů EU a ze státního rozpočtu jsou v tabulce shrnuty do položky ostatní.

Zajímavým ukazatelem je **procento soběstačnosti**, které se určí jako **podíl vlastních příjmů k celkovým příjmům** a vypovídá o schopnosti zoologických zahrad se samofinancovat z vlastních příjmů. **Do vlastních příjmů řadíme příjmy ze vstupného, dary a sponzoring**. Největší procento soběstačnosti ve výši 72,13 % vykazuje Zoo Praha, znamená to, že tato výše vyjadřuje podíl vlastních příjmů na celkových příjmech a 27,87 % tvoří veřejné dotace. Vysokého procenta soběstačnosti ve výši 70,23 % dosáhla i Zoo Dvůr Králové. Oproti tomu vykazuje nejnižší 27% soběstačnost děčínská zoo, znamená to, že je oproti ostatním zahradám více závislá na veřejných dotacích. ZOO PARK Vyškov dosahuje téměř poloviční soběstačnosti, přesně tedy 49,79 %, to znamená, že polovinu příjmů získává z vlastních zdrojů a druhou polovinu příjmů tvoří zdroje z veřejných dotací. ZOO PARK Vyškov získal dotaci z Ministerstva životního prostředí, ze státního rozpočtu a samozřejmě od svého zřizovatele (města Vyškova).

Důležitým vlastním zdrojem příjmů jsou příjmy, které získávají zahrady ze vstupného. Zdroj ze vstupného je závislý na počtu návštěvníků a ruku v ruce s tím jde také výše vstupného, oba tyto ukazatele byly již vysvětleny v předcházejícím textu. Již podle hodnoty počtu návštěvníků je snadné konstatovat, že nejvyšších příjmů ze vstupného dosáhla pražská zahrada, která vykázala v roce 2010 příjmy ze vstupného přesahující 120 milionů korun. Tak vysokých příjmů ze vstupného, jaké vykázala pražská zoo, nedosáhla žádná jiná zoologická zahrada. Druhé nejvyšší příjmy ze vstupného ve výši 42 855 000 Kč získala zoologická zahrada ve Dvoře Králové, dobře si vedla i zlínská či plzeňská zahrada, jejichž příjmy převýšily 30 mil. Kč.

3 Specifika účetnictví zoologické zahrady jako příspěvkové organizace

V této kapitole bude vysvětlena obecná charakteristika příspěvkových organizací a jejich začlenění do systému národního hospodářství. Rozebrány budou také předpisy upravující právní aspekty příspěvkových organizací a také speciální předpisy upravující účetnictví těchto organizací. Objasněna bude problematika zvláštností účetnictví zoologických zahrad. Nejdříve budou rozdílnosti účetnictví rozebrány v rámci teoretické části, dále pak vše bude aplikováno na konkrétních příkladech účtování zoologické zahrady.

3.1 Charakteristika příspěvkových organizací v neziskovém sektoru

Národní hospodářství České republiky je rozděleno do dvou sektorů - na tržní a netržní sektor. **Tržní sektor** se primárně zaměřuje na dosahování zisku ze svých činností, oproti tomu **neziskový (netržní) sektor**, do kterého patří také skupina neziskových organizací tedy, i příspěvkové organizace nejsou založeny za účelem dosahování zisku. Jejich hlavní cíl, pro který byly založeny je upraven ve zřizovacích listinách jednotlivých organizací a jedná se hlavně o zabezpečování veřejně prospěšných činností, kterými jsou například činnosti v oblasti sociální, kulturní, vzdělávací atd.

Příspěvkové organizace spadají do oblasti neziskové sektoru, jak již bylo dříve zmíněno. Krátkou zmínku o příspěvkových organizacích lze objevit v **zákoně o daních z příjmů v § 18, odstavci 3**, kde je upraven předmět daně poplatníků, kteří nebyli založeni nebo zřízeni za účelem podnikání. Dále pak v **§ 18, odstavci 8** jsou tyto poplatníci vyjmenováni. Jedná se o zájmová sdružení, občanská sdružení, odborové organizace, politické strany a hnutí, registrované církve a náboženské společnosti, nadace a nadační fondy, obecně prospěšné společnosti, veřejné vysoké školy, veřejné výzkumné instituce, školské právnické osoby, organizační složky státu, kraje, **příspěvkové organizace**, státní fondy, subjekty, o nichž tak stanoví zvláštní zákon.⁷

⁷ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů

Nevýdělečné organizace lze členit podle zřizovatele a právních předpisů upravujících jejich účetnictví na:

- a) **nestátní soukromoprávní nevýdělečné organizace**, které upravuje vyhláška č. 504/2002 Sb., a tyto organizace postupují podle ČÚS č. 401 až 414,
- b) **státní nevýdělečné organizace rozpočtového typu**, které se řídí vyhláškou č. 410/2009 Sb. a postupují podle ČÚS č. 701 až 708. Do této skupiny spadají i příspěvkové organizace.

Příspěvkové organizace lze členit podle zřizovatele na:

- a) **příspěvkové organizace zřizované územně samosprávnými celky**, které upravuje zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů,
- b) **příspěvkové organizace zřízené státem nebo organizační složkou státu**, upraveny zákonem č. 219/2000 Sb., o majetku ČR a jejím vystupování v právních vztazích dále zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a zákonem č. 147/2000 Sb., o okresních úřadech.

Dle předchozí charakteristiky příspěvkových organizací a členění organizací můžeme jasně určit, že **ZOO PARK Vyškov** patří mezi **státní nevýdělečné organizace rozpočtového typu** a dále lze konstatovat, že se jedná o **příspěvkovou organizaci, která je zřízená územně samosprávným celkem**, v našem případě obcí Vyškov.

Činnosti příspěvkových organizací

Příspěvkové organizace vykonávají hlavní činnost, pro kterou byly zřízeny, mohou však také provozovat doplňkovou činnost. Obě tyto činnosti by měly být detailněji upraveny ve zřizovací listině příspěvkové organizace. **Hlavní činnost** příspěvkové organizace vystihuje účel, pro který byla organizace zřízena. Existuje-li zvláštní předpis upravující problematiku dané oblasti, kterou se příspěvková organizace zabývá, tak hlavní činnost vychází převážně z daného právního předpisu (např. problematika zoologických zahrad je upravena v zákoně č. 162/2003 Sb., o podmínkách provozování zoo, tzn., že hlavní činnost zoologických zahrad vychází právě z toho zákona).

Doplňková činnost se sleduje odděleně od hlavní činnosti a v žádném případě nesmí narušovat plnění hlavní činnosti. „*Okruhy doplňkové činnosti navazují na hlavní účel*

příspěvkové organizace, kterou jí zřizovatel povolí k tomu, aby mohla lépe využívat všechny své hospodářské možnosti a odbornost svých zaměstnanců.“⁸ Vymezení okruhů povolených doplňkových činností by mělo být formulováno podle NV č. 278/2008 Sb., kterým se stanoví obsahové náplně jednotlivých živností. Také příspěvkové organizace musí při provozování doplňkových činností dodržovat všechny podmínky a nároky kladené na podnikatele vyplývající z živnostenského zákona.

3.2 Právní úprava příspěvkových organizací územně samosprávných celků

Základní právní úprava příspěvkových organizací je obsažena v **zákoně č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů**. Tento zákon upravuje především tvorbu, postavení, obsah a funkce rozpočtů územních samosprávných celků, jsou zde také stanovena pravidla hospodaření s finančními prostředky ÚSC. Upravuje také zřizování nebo zakládání právnických osob územních samosprávných celků. Dalším zákonem, který upravuje danou problematiku je **zákon č. 128/2000 Sb., o obcích**, kde je v § 35 a § 35a upraveno, že obec pečuje v rámci své samostatné působnosti o rozvoj péče a uspokojování potřeb svých občanů. Při výkonu samostatné působnosti může obec zakládat a zřizovat právnické osoby a organizační složky obce, pokud zákon nestanoví jinak.

Právní úprava týkající se příspěvkových organizací zřizovaných ÚSC je řešena také v **zákoně č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků**, s tím související **zákon č. 421/2004 Sb. o změně zákonů souvisejících s přijetím zákona o přezkoumávání hospodaření obcí**. „*Tento zákon upravuje přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků, jakož i městských částí hlavního města Prahy, dobrovolných svazků obcí a Regionálních rad regionů soudržnosti, uložené zvláštními právními předpisy.*“⁹ Jelikož organizace hospodaří se svěřeným veřejným majetkem, vztahuje se na ně i **zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě**.

⁸ KOLEKTIV AUTORŮ. *Příspěvkové organizace 2011*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. str. 36. ISBN 978-80-7357-626-4.

⁹ § 1 zákona č. 420/2004 Sb., o přezkoumávání hospodaření územních samosprávných celků

3.2.1 Předpisy upravující účetnictví příspěvkových organizací

Rok 2010 byl reformním rokem, který byl stěžejním ve změně účetnictví příspěvkových organizací a nejenom těch. Byl vytvořen centrální systém účetních informací státu (CSÚIS), který nabyl účinnosti k 1. 1. 2010. „Základním cílem této reformy je vytvoření podmínek pro efektivní zajištění správných a úplných a včasných informací a hospodářské situaci státu a o příslušných účetních jednotkách. Vznik účetnictví státu je nezbytnou podmínkou zvýšení důvěryhodnosti účetních výkazů za Českou republiku, a to jak vůči EU, tak i vůči mezinárodním subjektům včetně zahraničních investorů“.¹⁰ V souvislosti se vznikem účetnictví státu došlo k legislativním úpravám v právních předpisech, k 1. 1. 2010 začala platit novela zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, vznikla nová vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do centrálního systému účetních informací státu a vznik vyhlášky č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, která nahradila vyhlášku č. 505/2002 Sb.

Základním a stěžejní předpisem, který upravuje problematiku účtování je již dříve zmíněný zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, s tímto zákonem jde ruku v ruce vyhláška č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví (podle této vyhlášky postupují zoologické zahrady, které jsou obchodními společnostmi). Další vyhláškou zabývající se účetnictvím je vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky (zoologické zahrady, které jsou příspěvkové organizace). Inventarizaci majetku a závazku upravuje vyhláška č. 270/2010 Sb. Příspěvkové organizace postupují při účtování také podle Českých účetních standardů. V současné době jsou v platnosti tyto ČÚS č.:

- ❑ 701 – Účty a zásady účtování na účtech,
- ❑ 702 – Otevírání a uzavírání účetních knih,
- ❑ 703 – Transfery,
- ❑ 704 – Fondy účetní jednotky,
- ❑ 705 – Rezervy,
- ❑ 706 – Opravné položky a vyřazení pohledávek,

¹⁰ NOVÁKOVÁ, Štěpánka. Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách. 1. vyd. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 2011. str. 5. ISBN 978-80-245-1757-5.

- ❑ 707 – Zásoby,
- ❑ 708 – Odpisování dlouhodobého majetku.

3.3 Specifika účetnictví zoologické zahrady jako příspěvkové organizace

*„Účetnictví je systém založený na přesně stanovených a obecně uznávaných zásadách umožňující podávat věrný a poctivý obraz skutečnosti a zajišťovat, aby veškeré informace byly průkazné, správné a úplné. Účetnictví je ekonomickou disciplínou, která zachycuje informace o stavu a pohybu majetku a jeho zdrojů, nákladech, výnosech a výsledku hospodaření účetní jednotky“.*¹¹ Hlavním úkolem účetnictví je podávat věrný a poctivý obraz o ekonomické situaci účetní jednotky. Informace, které účetnictví podává, pak převážně slouží pro majitele účetní jednotky, finanční úřady, bankovní instituce, zákazníky a další.

3.3.1 Základní požadavky účetnictví

Stejně tak jako podnikatelské subjekty, jsou i příspěvkové organizace povinny dodržovat základní předpoklady a požadavky na účetnictví. Základními předpoklady kladené na účetnictví jsou:

- **koncept účetní jednotky** – informace evidované v účetnictví a vykázány ve výkazech jsou vyjadřovány vždy za určitý celek (účetní jednotku),
- **koncept oceňování peněžní jednotkou** – z důvodu srovnatelnosti informací je účetní jednotka povinna informace evidovat i vykazovat v hodnotovém vyjádření (v peněžních jednotkách),
- **předpoklad trvání účetní jednotky** – znamená předpoklad, že účetní jednotka bude ve své činnosti pokračovat,
- **aktuální koncept** – operace zaznamenané v účetnictví musí být zachyceny v okamžiku, kdy k těmto operacím skutečně došlo,
- **periodicita zjišťování výsledku hospodaření a finanční situace** – tyto informace uveřejňuje účetní jednotka v účetní závěrce,

¹¹ MÁČE, Miroslav. Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu 2010. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2010. str. 11. ISBN 978-80-247-3343-2.

- **závazná účtová osnova** – předpokladem počítačově zpracované účetní závěrky je pevná soustava účtů.¹²

Nejdůležitější zásadou při vedení účetnictví jednotlivých účetních jednotek je **zásada věrného a poctivého zobrazení předmětu účetnictví**. Tato zásada je nadřazena všem ostatní účetním zásadám. Dílčími účetními zásadami tedy jsou:

- zásada přednosti obsahu před formou,
- zásada opatrnosti,
- princip historického účetnictví,
- princip věcné souvislosti,
- zásada konzistence mezi účetními obdobími,
- zásada objektivit účetních informací,
- zásada materiálnosti,
- zásada srozumitelnosti,
- zásada srovnatelnosti informací,
- zásada relevantnosti vykazovaných informací.¹³

3.3.2 Rozsah vedení účetnictví

Tuto informaci najdeme v zákoně o účetnictví v § 9, kde je popsáno, že účetní jednotky vedou účetnictví v plném rozsahu. Je zde však uvedena výjimka a to v tom, že subjekty, které nebyly založeny za účelem dosahování zisku, tzn. neziskové organizace, tedy i **příspěvkové organizace mohou vést účetnictví ve zjednodušeném rozsahu**. U příspěvkových organizací musí o této skutečnosti rozhodnout zřizovatel. Požadavky na zjednodušený rozsah vedení účetnictví je rovněž upraven v zákoně o účetnictví, konkrétně v § 13a. Účetní jednotky sestavují účtový rozvrh, ve kterém mohou vést pouze účtové skupiny, dále mohou spojit účtování v deníku a hlavní knize. *„Příspěvkové organizace, které vedou účetnictví ve zjednodušeném rozsahu, neoceňují majetek a závazky reálnou hodnotou, dále tyto organizace,*

¹² MÁČE, Miroslav. Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu 2010. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2010. str. 13. ISBN 978-80-247-3343-2.

¹³ MÁČE, Miroslav. Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu 2010. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2010. str. 14. ISBN 978-80-247-3343-2.

*jejichž zřizovatelem je územní samosprávný celek nesestavují přehled o peněžních tocích a přehled o změnách vlastního kapitálu“.*¹⁴

3.3.3 Inventarizace majetku

Inventarizace majetku a závazků patří mezi nezbytnou fázi, která předchází uzavření účetních knih. „Účetní jednotky inventarizací zjišťují skutečný stav veškerého majetku a závazků a ověřují, zda zjištěný skutečný stav odpovídá stavu majetku a závazků v účetnictví.“¹⁵ Povinnost provádět inventarizaci souvisí také s požadavkem na účetnictví a to na jeho průkaznost a věrohodnost. Bez provedení inventarizace by tedy nemohla příspěvková organizace označit svoje účetnictví za věrohodné a průkazné.

Zákon o účetnictví definuje dva druhy inventarizace a to:

1. **fyzickou inventuru**, která se provádí u hmotného majetku, nebo také u nehmotného majetku,
2. **dokladovou inventuru** u závazků a pohledávek a dalších složek majetku, u kterých nelze provést fyzickou inventuru.

Podrobné požadavky na inventarizaci majetku a závazků upravuje vyhláška č. 270/2010 Sb., o **inventarizaci majetku a závazků**, která se vztahuje **pouze na zoologické zahrady, které jsou příspěvkovými organizacemi**. Na ostatní zoo (obchodní společnosti a obecně prospěšné společnosti) se tato směrnice nevztahuje, ty si podrobnější požadavky na inventarizaci upraví ve svých interních směrnících.

3.3.4 Majetek

Majetkem se v souladu s obchodním a občanským zákoníkem a praxí obvyklou v zemích EU všeobecně pro účely účetnictví rozumí věci a práva, která jsou ocenitelná penězi, jsou výsledkem minulých transakcí, a očekává se, že v budoucnosti přinesou ekonomický prospěch.

Majetek příspěvkových organizací je specifickou oblastí. **Oproti majetku podnikatelských subjektů, který získávají majetek do svého vlastnictví, příspěvkové organizace nabývají majetek pro svého zřizovatele.** Z důvodu, že se příspěvková organizace fakticky nestává vlastníkem majetku (majetek nabývá pro svého zřizovatele),

¹⁴ § 9 vyhlášky č. 410/2009 Sb.

¹⁵ § 29 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví

plynou ji z toho určité povinnosti. Takováto organizace je povinna se svěřeným majetkem zřizovatele nakládat s péčí řádného hospodáře, tzn. majetek správně udržovat, opravovat, zabezpečit proti znehodnocení a ztrátě, je také povinna dodržovat všechny speciální předpisy plynoucí z vlastnictví k majetku. Důležité je také, aby příspěvková organizace řádně a průkazně majetek evidovala.

Zákon č. 250/2000 Sb. ukládá povinnost zřizovateli, aby ve zřizovací listině příspěvkové organizace vymezil rozsah svého majetku, který organizaci předává k hospodaření, a dále vymezil taková majetková práva, která organizaci umožní, aby se svěřeným majetkem mohla plnit hlavní účel, k němuž byla zřízena.

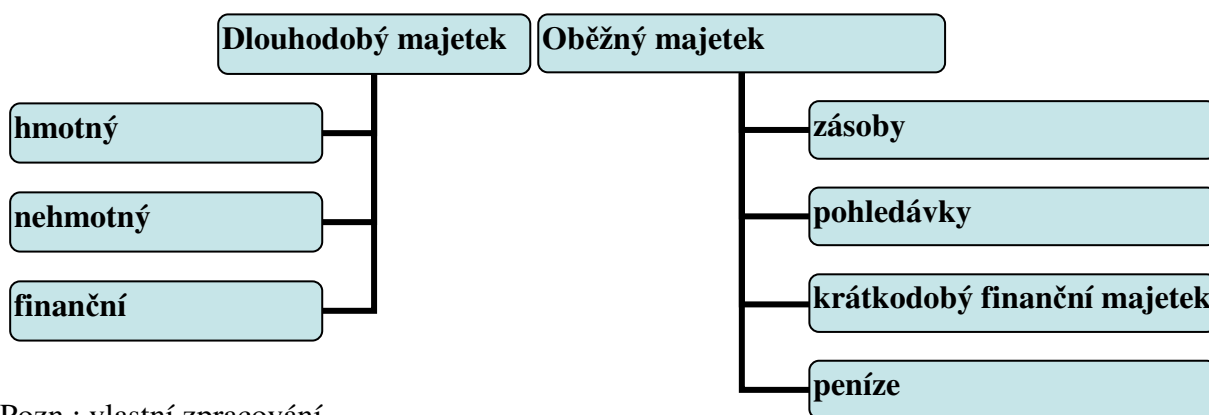
Do svého vlastnictví může příspěvková organizaci nabýt pouze majetek potřebný k výkonu činnosti, pro kterou byla zřízena, a to:

- a) bezúplatným převodem od svého zřizovatele,
- b) darem s předchozím písemným souhlasem zřizovatele,
- c) děděním,
- d) jiným způsobem na základě rozhodnutí zřizovatele.¹⁶

Z účetního hlediska se majetek člení na **dlouhodobý majetek** neboli stálá aktiva a **majetek oběžný** čili oběžná aktiva. **Do skupiny dlouhodobého majetku pak patří dlouhodobý nehmotný, hmotný a finanční majetek. Oběžná aktiva zahrnují položky zásob, pohledávek, krátkodobého finančního majetku a peněz.** Pro lepší přehlednost o členění majetku je přikládáno následující schéma. Základní rozdíl mezi kategorií stálých aktiv a oběžných aktiv je doba použitelnosti. V případě oběžných aktiv je doba použitelnosti delší než 1 rok, u oběžných aktiv se předpokládá doba použitelnosti kratší než 1 rok. Jednotlivé položky majetku budou krátce rozebrány v následujících částech.

¹⁶ § 27 odstavec 5 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů

Schéma 3.1 – Členění majetku v účetnictví



Pozn.: vlastní zpracování

3.3.4.1 Dlouhodobý majetek

Problematika dlouhodobého majetku příspěvkových organizací je kromě předpisů, které ji upravují u podnikatelských subjektů (zejména zákon o účetnictví), speciálně upravena vyhláškou č. 410/2009 Sb., konkrétně v paragrafech 11 až 18, dále je dlouhodobý majetek upraven v ČÚS č. 708, kde je upravena problematika odpisů dlouhodobého majetku.

Do kategorie dlouhodobého majetku patří takového složky majetku, jejichž doba použitelnost je zpravidla delší než 1 rok, jedná se o dlouhodobý hmotný, nehmotný a finanční majetek (účtová třída 0). Zvláštní kategorií je drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek. **Drobným dlouhodobým hmotným majetkem** se podle § 14, odstavce 6 vyhlášky č. 410/2009 Sb. rozumí movité věci, popřípadě soubory majetku, které mají dobu použitelnosti delší než jeden rok a **ocenění jedné položky nepřesahuje 40 tis. a je větší než 3 tisíce**. Doba použitelnosti delší než jeden rok se vztahuje také na **drobný dlouhodobý nehmotný majetek**, ovšem **ocenění** je stanoveno **v rozmezí mezi 7 až 60 tisíci Kč**, jak je uvedeno § 11, odstavci 6 vyhlášky č. 410/2009 Sb. **Drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se při nákupu odepisuje přímo do nákladů.**

Do kategorie **dlouhodobého hmotného majetku** řadíme majetek, který se odepisuje, jako např. stavby, samostatné movité věci, pěstitelské celky trvalých porostů ... a dále pak majetek neodpisovaný, do kterého patří pozemky a kulturní předměty. Obecně do dlouhodobého hmotného majetku patří majetek, který má hmotnou podstatu, dobu použitelnosti delší než jeden rok a ocenění větší než 40 tis. Kč. Vyskytují se však položky, pro které není důležitá

výše ocenění a do kategorie dlouhodobého hmotného majetku se řadí automaticky, takovým majetkem jsou například stavby.

„Dlouhodobý nehmotný majetek obsahuje zejména nehmotné výsledky výzkumu a vývoje, software a ocenitelná práva s dobou použitelnosti delší než jeden rok, u kterých ocenění převyšuje částku 60 tis. Kč.“¹⁷

O účtování **dlouhodobého finančního majetku** u příspěvkových organizací zřízených ÚSC nelze hovořit, protože tyto **příspěvkové organizace nejsou oprávněny nakupovat akcie či jiné cenné papíry**. Nabývat finanční majetek jako protihodnotu za své pohledávky mohou příspěvkové organizace pouze se souhlasem svého zřizovatele.

„Dlouhodobý majetek je financován výhradně ze zdroje, který je k tomu určen, a tím je u příspěvkových organizací, jejichž zřizovatelem je územní samosprávný celkek investiční fond.“¹⁸ Peněžní prostředky na pořízení dlouhodobého majetku jsou uloženy na účtu 241 – Běžný účet. Způsoby, kterými oceňujeme jednotlivé druhy dlouhodobého majetku, jsou upraveny v zákoně o účetnictví, a dále také ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. Podle zákona o účetnictví se používají pro ocenění tyto základní typy cen a to **pořizovací cena, vlastní náklady a reprodukční pořizovací cena**.

Na dlouhodobý majetek lze pohlížet ze dvou pohledů - z účetního a daňového hlediska. Daňový a účetní pohled na dlouhodobý majetek se projevuje u problematiky odpisování majetku. *„Daňový pohled na dlouhodobý majetek není úplně totožný s pohledem účetním. Zákon o dani z příjmu nedefinuje přímo pojem „dlouhodobý majetek“, nýbrž hovoří pouze o „hmotném majetku“ a „nehmotném majetku“.“¹⁹*

Rozhodne-li se příspěvková organizace, že provede na svém dlouhodobém majetku technické zhodnocení, je od 1. 1. 2010 povinna veškeré faktury směřující k technickému zhodnocení evidovat na uspořádacích účtech technického zhodnocení (044, 045). Je-li technické zhodnocení ukončeno, převede se jeho hodnota na příslušný majetkový účet.

¹⁷ NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách – I.díl*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 2011. str. 28. ISBN 978-80-245-1757-5.

¹⁸ NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Účetnictví příspěvkových organizací od 1. 1. 2010*. 1. vyd. Praha: INTES, 2010. str. 26. ISBN 978-80-904560-0-6.

¹⁹ VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. str. 15. ISBN 978-80-247-4114-7.

Technickým zhodnocením se podle § 33, odst. 1 zákona o daních z příjmů **rozumí vždy výdaje na dokončené nástavby, přístavby a stavební úpravy, rekonstrukce a modernizace majetku, pokud převýšily částku 40 nebo 60 tisíc.** Technické zhodnocení zvyšuje původní vstupní cenu majetku, mnohdy je však pro organizaci těžké stanovit, zda se jedná právě o technické zhodnocení. Například mezi modernizací a opravou (nejedná se o technické zhodnocení) je velice úzký vztah, proto může lehce dojít k záměně těchto pojmů a následně pak ke špatnému zaúčtování. Na tíži účetní jednotky je však dokázat oprávněnost správného vykázání.

3.3.4.1.1 Odpisy dlouhodobého majetku

Oblast odpisů dlouhodobého majetku u neziskových organizací si prošla výraznou změnou. Pro příspěvkové organizace se reformou téměř nic nezměnilo, protože ty účtovaly o odpisech již před reformou. Na odpisy pohlížíme z účetního a daňového hlediska. Účetní odpisy dlouhodobého majetku upravují účetní předpisy, oproti tomu daňové odpisy jsou vymezeny zákonem o dani z příjmu.

Povinnost účetních jednotek odepisovat dlouhodobý majetek plyne z ustanovení § 25, odst. 3 zákona o účetnictví, kde je řečeno, že účetní jednotka musí ke konci rozvahového dne brát v úvahu všechna snížení hodnoty majetku. „Účelem účetních odpisů je vyjádření trvalého snížení hodnoty dlouhodobého majetku. Toto vyjádření musí odpovídat skutečné míře opotřebovanosti majetku.“²⁰

Každá účetní jednotka je povinna si sestavit odpisový plán, na jehož základě budou odpisy prováděny. Účetní jednotky ve svém odpisovém plánu upraví také způsob odpisování majetku. Při pořízení nového dlouhodobého majetku je nutné, aby příspěvková organizace provedla kategorizaci majetku podle přílohy č. 1 k ČÚS č. 708, kde je majetek rozdělen do sedmi odpisových skupin.

Příspěvkové organizace se mohou rozhodnout pro **rovnoměrný, výkonový a komponentní způsob odpisování. Pro období roku 2011 a 2012 si může účetní jednotka, která postupuje podle vyhlášky č. 410/2009 Sb. zvolit také zjednodušený způsob odpisování.**

²⁰ VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. str. 37. ISBN 978-80-247-4114-7.

Rovnoměrný způsob spočívá v tom, že se majetek odepisuje rovnoměrně po dobu používání dlouhodobého majetku. Pro určení doby užívání je nutné zohlednit především materiálovou podstatu, prostředí, ve kterém je majetek používán, stupeň intenzity užívání majetku atd. K odpisu majetku tímto způsobem dochází v závislosti na délce jeho používání.

Výkonový způsob použije účetní jednotka pro odpisy skládky, nebo v případech, kdy použití této metody podává věrnější a poctivější obraz účetnictví. Pro určení odpisu je nutné v odpisovém plánu určit měřitelnou jednotku (km, t, ...), která bude mít vliv na výši odpisu. Odpis se následně zjistí jako součin částky odpisu na jednotku a počtu uskutečněných jednotek. Při **výkonové metodě** odpisování se berou v úvahu výkony, kterých bylo pomocí DM dosaženo.

Komponentní odpisování lze použít u staveb, bytů, nehmotných kulturních památek a SMV. Při komponentním odpisování je samostatně odpisována tzv. komponenta (má např. odlišnou dobu použitelnosti), která je z majetku vyčleněna, ostatní části majetku se odepisují jako celek.

U **daňových odpisů** se postupuje zejména podle § 26-33 ZDP. Oproti účetním odpisům není povinností účetní jednotky daňové odpisy uplatňovat, je však právem účetní jednotky tyto odpisy uplatňovat. U daňových odpisů se účetní jednotka rozhoduje, zda použije **metodu rovnoměrných daňových odpisů** či **metodu zrychlených daňových odpisů**. V případě rovnoměrného daňového odpisování se částka odpisu stanoví ze vstupní ceny pomocí ročních odpisových sazeb definovaných v § 31 ZDP. „*Ve srovnání s rovnoměrnými daňovými odpisy umožňují zrychlené daňové odpisy odepsat v prvních letech odpisování vyšší částky než u odpisů rovnoměrných. Rozdílným způsobem se počítá zrychlený daňový odpis v prvním roce odepisování a jiným způsobem v dalších letech.*“²¹ V prvním roce se odpis vypočítá jako podíl vstupní ceny a přiřazeného koeficientu (§ 32, odst. 1 ZDP) pro první rok odpisování. V dalších letech se pro výpočet odpisu počítá s podílem dvojnásobku zůstatkové ceny a rozdílu mezi koeficientem a počtem let, které byl již odepsán.

²¹ VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. str. 82-83. ISBN 978-80-247-4114-7.

3.3.4.2 Zásoby

Zásoby tvoří nedílnou součást majetku každé organizace a nejinak je tomu také u příspěvkových organizací (zoologických zahrad). **Specifika zásob u zoologických zahrad spočívá v tom, že zoologické zahrady nepatří mezi výrobní podniky. To znamená, že nevyrábí žádné výrobky, nedodávají žádnou přidanou hodnotu k nakoupenému materiálu a nepřetváří ho do podoby hotových výrobků, polotovarů či nedokončené výroby.** Avšak i zoologická zahrada má významnou kategorii, která se řadí do zásob. Jedná se o kategorii zvířat, která bude podrobněji rozebrána v následující podkapitole.

Zásoby jsou součástí oběžného majetku a v průběhu činnosti účetní jednotky mění svou podstatu. Člení se do dvou základní kategorií, a to na **zásoby nakupované**, mezi které patří materiál a zboží a **zásoby vlastní výroby**, což jsou nedokončená výroba, polotovary, výrobky a zvířata.

Oceňování zásob

Zásoby, tak jako jiný majetek, oceňujeme k okamžiku uskutečnění účetního případu. Oceňujeme je takto:

- a) **nakupované zásoby** – *pořizovací cenou*, včetně výdajů související s pořízením,
- b) **zásoby vytvořené vlastní činností včetně příchovku zvířat** – *vlastními náklady* (tj. přímé náklady vynaložené na zhotovení zásob a část nepřímých nákladů vztahujících se k výrobě),
- c) **bezplatně pořízené zásoby** – *reprodukční pořizovací cenou* (cena, kterou bychom musely vynaložit na pořízení v době, kdy se o nich účtuje).²²

Úbytek zásob lze ocenit:

- a) **cenou zjištěnou váženým aritmetickým průměrem z ocenění při pořízení,**
- b) **způsobem, kdy první cena pro oceňování přírůstku zásob se použije jako první cena ocenění úbytku zásob (metoda FIFO), nebo,**
- c) **předem stanovenou cenou účetní jednotkou (pevnou cenou).**²³

²² MÁČE, Miroslav. Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu 2010. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2010. str. 90. ISBN 978-80-247-3343-2.

²³ ČÚS č. 707 – Zásoby, část 4.3.

Převážná většina účetních jednotek používá pro **oceňování úbytku zásob cenu zjištěnou váženým aritmetickým průměrem**. Tato metoda spočívá v tom, že se při každém pořízení zásob vypočítá aritmetický průměr, tato cena zjištěná pomocí aritmetického průměru se pak použije při vyskladnění konkrétní položky zásob. Další metoda, která je také přípustná je **metoda FIFO** („první do skladu, první ze skladu“), spočívá v tom, že se první cena pro ocenění přírůstku zásob použije jako první cena pro ocenění úbytku zásob. Přípustné je také použití pevné ceny. Způsob, jakým má být pevná cena stanovena, není žádným předpisem upraven. „Obvykle se při stanovení ceny vychází z předpokládaných pořizovacích cen nebo z cen známých v momentu stanovení skladových cen.“²⁴

Základní postupy účtování a oceňování zásob příspěvkových organizací upravuje kromě zákona o účetnictví a vyhlášky č. 410/2009 Sb., samostatný ČÚS č. 707 – Zásoby. Každá účetní jednotka si ve směrnici vymezí **způsob účtování o zásobách**. V úvahu připadají dva způsoby a to:

- **způsob A,**
- **způsob B.**

Při účtování o zásobách **způsobem A** eviduje účetní jednotka nakupované zásoby na kalkulačním účtu 111 nebo 131 v závislosti na druhu zásoby. Na daných účtech se kalkulují veškeré výdaje související s pořízením zásob. „Na základě příjemky se účtuje o převodu zásob do příslušného skladu v ocenění vypočteném na účtu pořízení (111 nebo 131). Úbytek zásob se účtuje na základě výdejky na vrub nákladových účtů 501 – Spotřeba materiálu nebo 504 – Prodané zboží“.²⁵

Rozhodne-li se účetní jednotka pro užití **způsobu B**, účtuje pořízení zásob rovnou na příslušný nákladový účet skupiny 50. „O příjemkách a výdejkách ze skladu účetní jednotka neúčtuje na účtech syntetických, eviduje je na účtech analytických – vede řádnou skladovou evidenci na skladních kartách. Jelikož je po celé účetní období na syntetických účtech zásob evidován pouze jejich počáteční zůstatek, a zároveň jsou veškeré nakoupené zásoby zúčtovány

²⁴ LOUŠA, František. *Zásoby komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. str. 20. ISBN 978-80-247-4115-4.

²⁵ MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu aplikace v příkladech*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. str. 70. ISBN 978-80-247-3637-2.

do nákladů účetní jednotky, musí být na konci účetního období v rámci uzávěrkových operací provedena korekce tohoto stavu podle inventarizace.“²⁶

Důležitou oblastí u zásob je bezesporu precizní evidence skladních karet jednotlivých druhů zásob. „Skladová evidence představuje účetnické, statistické a operativní záznamy o stavu a pohybu zásob ve skladech. Bez přesné evidence zásob není možná jejich kontrola, nelze přijímat včasná opatření na přísun chybějících zásob, ani sledovat celkovou hospodárnost skladování. Způsob vedení skladové evidence je různý, závisí na velikosti podniku, sortimentu a množství skladovaných výrobků, technického vybavení,... Pokud nejsou přesné záznamy o zásobách, nedá se rozhodovat o jejich výši, rychlosti jejich obratu.“²⁷

3.3.4.2.1 Zvířata

Zvířata tvoří u zoologických zahrad významnou a nezbytnou kategorii zásob, proto bude této kategorii věnován prostor v následující části. Specifikum zvířat jako zásoby spočívá v tom, že se jedná o živočichy, o které je nutno speciálně pečovat (krmit zvířata, poskytovat veterinární péči...), oproti ostatním druhům zásob.

Detailní problematika oceňování a účtování zvířat zoologických zahrad, které mají právní formu příspěvkových organizací, není v žádném samostatném právním předpise ani v žádné dostupné publikaci samostatně řešena. Proto má každá zoologická zahrada právě na problematiku evidence, účtování a oceňování zvířat vytvořenou směrnici, kde najdeme bližší popis a řešení těchto problémů.

Pro účtování zvířat je ve směrné účtové osnově příspěvkových organizací vymezen účet 139 – Ostatní zásoby. Na tomto účtu jsou vykazovány zejména mladá chovná zvířata, zvířata ve výkrmu, kožešinová zvířata, ryby, včelstva, drůbež, psy, služební koně, veškerá zvířata v zoologických zahradách bez ohledu na jejich pořizovací cenu, jak je uvedeno v § 20 odst. 3, písm. g) vyhlášky č. 410/2009 Sb. Toto vymezení dle vyhlášky č. 410/2009 Sb., je pro účtování a evidenci zvířat zoologických zahrad rozhodující, protože kdybychom se zamyslely nad účetními vlastnostmi zvířat, jako je „doba použitelnosti“ delší než jeden rok a

²⁶ MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu aplikace v příkladech*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. str. 71. ISBN 978-80-247-3637-2.

²⁷ <http://ucetnictvi-brno.blogspot.com/2011/06/skladova-evidence-inventarizace.html> - 12.3.2012

také cena zvířete (u některých převyšuje 40 000 Kč) zařadí bychom zvířata chovaná v zoologických zahradách do dlouhodobého hmotného majetku.

Oceňování zvířat vychází ze způsobu, kterým bylo zvíře do evidence oběžného majetku zařazeno či z ní vyřazeno, převážně tedy **smluvní cenou**. Je-li zvíře pořízeno nákupem, je oceněno cenou sjednanou mezi prodávajícím a kupujícím – tedy **pořizovací cenou**. Při prodeji zvířete se zoologická zahrada s kupujícím dohodne na **prodejní ceně** zvířete. Skladová cena zvířete, ve které se eviduje na skladních kartách, je cena stanovená majitelem zvířete, tedy zoologickou zahradou a stanoví se na základě **ceny obvyklé pro konkrétní druh** zvířete.

Zařazení zvířete do evidence se provádí na základě příjemky na stranu MD účtu 139, aby došlo k vyrovnání, je nutné použít také stranu D účtu 401. Je vhodné, aby účetní jednotka vedla důkladnou analytickou evidenci účtu 139, aby bylo patrné, jaké zvířata a v jaké výši zoologická zahrada eviduje.

Zoologická zahrada účtuje o příjmu zvířat převážně v těchto případech:

- nákupu zvířete,
- narozením zvířete,
- daru zvířete,
- výměnou zvířat do zoo,
- deponací zvířat do zoo,
- odchyttem zvířat, apod.

Zajímavým případem je pořízení zvířete **deponací zvířat do zoo**, která spočívá v zapůjčení zvířete na předem určenou dobu z jedné zoologické zahrady do jiné zoologické zahrady, například k obnově genetického fondu, s tím, že zapůjčené zvíře zůstává ve vlastnictví původní zoologické zahrady. V podstatě se při deponaci zvířat nejedná o pořízení zvířete, protože se právně nemění osoba majitele, ten zůstává stále stejný. Deponaci zvířat je nutné podložit Smlouvou o uložení zvířete, kde jsou definovány specifika zapůjčení zvířete. Deponace zvířete se zachytí v podrozvahové evidenci obou zoologických zahrad.

Úbytek neboli výdej **zvířat** se provádí z důvodů uvedených níže, je **nutné vystavit výdejku, na základě které se oddúčtují zvířata z účtu 139** (strana D) souvztažně s účtem 401. Tento způsob není zcela vhodný, úbytek zvířat by měl být záúčtován **507/139**.

Výdejem zvířat u zoologických zahrad se převážně rozumí:

- prodej zvířat,
- úhyn zvířat,
- vyřazení z chodu,
- krádež,
- výměna zvířat do zoo,
- deponací ze zoo, apod.

Zvířaty vlastního odchovu neboli příchovky zvířat se rozumí nově narozená zvířata, která se oceňují vlastními náklady, to tedy znamená, že účetní jednotka vyčíslí cenu zvířete, většinou se jedná o cenu obvyklou pro daný druh zvířete. **Příchovek zvířete se nově od roku 2012 účtuje na stranu MD účtu 139 souvztažně na stranu D účtu 507 – (Aktivace oběžného majetku). Přírůstkem zvířete se rozumí váhový přírůstek**, který se také **oceňuje vlastními náklady** a v účetnictví se to projeví jako při pořízení zvířete **(139/401)**.

Zjistí-li zoologická zahrada (**příspěvková organizace**) **inventarizační rozdíly na zvířatech** je nutné je také proúčtovat. Inventarizační rozdíly na zvířatech se zaúčtují takto:

- | | |
|----------------------------------|-----------------|
| ➤ přebytek zvířat | 139/649, |
| ➤ manko nad normu | 547/139, |
| ➤ manko do normy (úbytek zvířat) | 507/139. |

U zvířat je nutné, aby byla vedena důkladná **skladová evidence zvířat**, ta se vede na **kartách zvířat, kde jsou zachycovány a sledovány pohyby zvířat (přírůstky a úbytky) jak v množstevním, tak i ve finančním vyjádření**. Tyto karty zvířat vyhotovuje a spravuje pověřená osoba ze zoologické zahrady, většinou se jedná o zoologa, který u zvířat sleduje nejenom množstevní a finanční vyjádření, ale sleduje i další údaje o zvířatech jakými jsou například základní informace o zvířeti, záznamy o rodičích zvířete, krmné dávky zvířete, veterinární záznamy zvířete a další nutné chovatelské záznamy. Všechny tyto informace o zvířatech včetně karty zvířat se většinou evidují pomocí speciálních softwarů vytvořených pro zoologické zahrady.

Účtování zvířat u podnikatelských subjektů

Jelikož v ČR najdeme i zoologické zahrady zřizované jako obchodní společnosti (s. r. o. a a. s.), bude v této části vysvětleno, jak o zvířatech účtují právě podnikatelské subjekty.

Podnikatelé účtují o zvířatech, které mají „dobu použitelnosti“ delší než 1 rok a od výše ocenění stanovené účetní jednotkou (upraveno ve směrnici), jako o dlouhodobém majetku na účtu **026 – Dospělá zvířata a jejich skupiny**. O ostatních zvířatech, která mají ocenění nižší, než je stanoveno pro DM, nebo s „dobou použitelnosti“ kratší než jeden rok účtují podnikatelé jako o zásobách na účtu **124 - Mladá a ostatní zvířata a jejich skupiny**. Následující **tabulky 3.1 a 3.2** zachycují účetní případy týkajících se účtování zvířat u podnikatelů.

Tab. 3. 1 – Účtování o zvířatech jako DM

P.č.	Účetní případ	MD	D
1.	Nákup zvířete	042	321
2.	Zařazení zvířete	026	042
3.	Bezplatné nabytí zvířete	026	413
4.	Přijatý věcný vklad za upraný VK	026	353
5.	Zařazení mladých zvířat do stavu dospělých zvířat	026	614
6.	Odpis zvířete	551	086
7.	Prodej zvířat a) pořizovací cena	086	026
	b) zůstatková cena	541	086
	c) tržba	311	641

Pozn.: vlastní zpracování

Tab. 3. 2 – Účtování o zvířatech jako zásobách

P.č.	Účetní případ	MD	D
1.	Nákup zvířete	124	321
2.	Chovatelské a váhové přírůstky zvířat	124	614
3.	Aktivace zvířat	124	614
4.	Přijatý věcný vklad za upraný VK	124	353
5.	Úbytek stavu mladých zvířat	614	124
6.	Nezaviněný úhyn zvířete	614	124
7.	Manka zvířat	614	124
8.	Škody na zvířatech	582	124

Pozn.: vlastní zpracování

Účtování zvířat u příspěvkové organizace je obsahem tabulky 3. 5, kde je účtováno o zvířatech ZOO PARKU Vyškov.

3.3.5 Zdroje krytí

Veškeré **zdroje krytí jsou zachyceny v rozvaze na straně pasiv** a vyjadřují druhy krytí majetku účetní jednotky. **Majetek účetní jednotky je kryt vlastními a cizími zdroji krytí.** Do **vlastních zdrojů příspěvkové organizace** patří: **jmění účetní jednotky, fondy, výsledek hospodaření.** Mezi **cizími zdroji** lze objevit **rezervy, dlouhodobé závazky, krátkodobé závazky.** V této části budou rozebrány pouze zdroje krytí, které se liší od zdrojů krytí podnikatelských subjektů. Detailněji budou rozebrány fondy a transfery příspěvkové organizace.

3.3.5.1 Transfery

Problematika transferů je samostatně upravena ČÚS č. 703, ve kterém je vymezeno, co se považuje za transfer, postupy účtování o transferech a další problematika.

„Transferem jsou takové peněžní prostředky, které byly účetní jednotce poskytnuty nenávratně, tzn. bez nároku na jejich vrácení poskytovateli, z veřejných rozpočtů, tj. ze státního rozpočtu, z rozpočtu krajů, měst a obcí, popř. z jiných veřejných rozpočtů včetně rozpočtů Evropské unie.“²⁸

U transferu je nutno rozlišovat účel, na který byl poskytnut. Může se jednat o:

- **provozní transfer** - tzv. provozní dotace, která se v účetnictví zachytí souvztažně ve prospěch výnosů úč. skupiny 67.
- **investiční transfer** – na pořízení dlouhodobého majetku, který zvyšuje jmění účetní jednotky, proto je nutné jej zaúčtovat souvztažně ve prospěch účtu 403.

Obecný postup účtování transferu:

- schválení žádosti se zachytí jako zápis v podrozvahové evidenci,
- podpisem smlouvy vzniká podmíněný závazek,
- poskytnutí dotace:

²⁸ MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu aplikace v příkladech*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. str. 64. ISBN 978-80-247-3637-2.

- nejdříve je nutné zrušit zápis v podrozvahové evidenci,
- dále se účtuje na rozvahových a výsledkových účtech.

3.3.5.2 Fondy

Příspěvkové organizace vytváří, tak jako podnikatelské subjekty, fondy, které zahrnují vlastní zdroje financování. Jelikož jsou fondy příspěvkových organizací tvořeny z příjmů či příspěvků jedná se o peněžní fondy. Peněžními fondy jsou nazývány proto, že jsou kryty příslušnými finančními prostředky v aktivech rozvahy. Příspěvková organizace je povinna podle § 29 zákona 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, vytvářet tyto peněžní fondy:

- **rezervní fond,**
- **investiční fond,**
- **fond odměn,**
- **fond kulturních a sociálních potřeb.**

Vyazuje-li příspěvková organizace po skončení roku zůstatek na některém z těchto fondů, převádí se tento zůstatek do následujícího účetního období.

Rezervní fond

Stejně tak jako podnikatelské subjekty vytváří rezervní fond, mají tuto povinnost také příspěvkové organizace. *„Rezervní fond se tvoří ze zlepšeného výsledku hospodaření příspěvkové organizace na základě schválení jeho výše zřizovatelem po skončení roku, sníženého o případné převody do fondu odměn.“*²⁹ Dalšími zdroji fondu mohou být také peněžní dary.

Prostředky z rezervního fondu slouží příspěvkové organizaci: k dalšímu rozvoji činnosti, k časovému překlenutí dočasného nesouladu mezi výnosy a náklady, k úhradě uložených sankcí a k úhradě ztráty za předcházející roky.

Investiční fond

²⁹ § 30 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů

Je vytvářen příspěvkovou organizací k financování svých investičních potřeb. Zdroji investičního fondu jsou: peněžní prostředky ve výši odpisů, investiční dotace z rozpočtu zřizovatele, investiční prostředky ze státních fondů, příjmy z prodeje svěřeného dlouhodobého majetku, dary a příspěvky k investičním účelům, příjmy z prodeje dlouhodobého majetku ve vlastnictví příspěvkové organizace a převody z rezervního fondu.

Investiční fond se užívá převážně k financování investičních potřeb příspěvkové organizace, jakými mohou být např. pořízení nového dlouhodobého majetku či k opravám stávajícího dlouhodobého majetku.

Fond odměn

„Fond odměn je tvořen ze zlepšeného výsledku hospodaření příspěvkové organizace, a to do výše jeho 80 %, nejvýše však do výše 80 % stanoveného nebo přípustného objemu prostředků na platy.“³⁰

Z tohoto fondu se hradí odměny zaměstnancům příspěvkové organizace, přednostně je však tento fond určen na případné překročení prostředků na platy.

Odměnami zaměstnancům se v tomto případě rozumí odměna za úspěšné splnění mimořádného pracovního úkolu, detailněji je problematika odměn zaměstnanců popsána v zákoníku práce.

Fond kulturních a sociálních potřeb

„Fond kulturních a sociálních potřeb je tvořen základním přídělem na vrub nákladů příspěvkové organizace z ročního objemu nákladů zúčtovaných na platy.“³¹ Základní příděl činí 1 % ročního objemu mzdových nákladů.

Tento fond slouží k zabezpečování kulturních a sociálních potřeb zaměstnanců příspěvkových organizací. Ve vyhlášce č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb je blíže určeno k jakým potřebám zaměstnanců může být použit. Dle vyhlášky mohou být poskytnuty prostředky např. na stravování, dovolenou a rekreaci, na penzijní připojištění atd.

³⁰ § 32 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů

³¹ § 33 odst. 1 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů

Nejčastější formou příspěvků z FKSP bývají příspěvky na stravování a penzijní připojištění.

„Příspěvkové organizace zřízené územními samosprávnými celky mohou z fondu hradit za své zaměstnance příspěvek na penzijní připojištění nebo jeho část.“³² Výši příspěvku na penzijní připojištění, kterou se příspěvková organizace rozhodne za své zaměstnance hradit je uvedena ve směrnici upravující problematiku FKSP.

³² § 12 vyhlášky č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb

Pro celkový přehled právních předpisů různých forem organizací, které jsou zoologickými zahradami slouží následující tabulka.

Tab. 3.3 – Srovnání právních předpisů organizací, které jsou zoologickými zahradami

Okruhy	Příspěvkové organizace	Podnikatelé	Nestátní neziskové organizace
Účetnictví	zákon č. 536/1991 Sb.	zákon č. 536/1991 Sb.	zákon č. 536/1991 Sb.
Prováděcí vyhláška	vyhláška č. 410/2009 Sb.	vyhláška č. 500/2002 Sb.	vyhláška 504/2002 Sb. (507/2002 Sb.)
Technická vyhláška	vyhláška č. 383/2009 Sb.	x	vyhláška č. 383/2009 Sb.
Inventarizace	vyhláška č. 270/2010 Sb.	x	x
ČÚS	701-708	001-009,011-023	401-414
FKSP	vyhláška č. 114/2002 Sb.	vyhláška č. 114/2002 Sb.	vyhláška č. 114/2002 Sb.
Daň z příjmů	zákon č. 586/1992 Sb.	zákon č. 586/1992 Sb.	zákon č. 586/1992 Sb.
DPH	zákon č. 235/2004 Sb.	zákon č. 235/2004 Sb.	zákon č. 235/2004 Sb.
Předkládání údajů o plnění st. rozpočtu	vyhláška č. 449/2009 Sb.	x	x

Pozn.: vlastní zpracování

3.4 Konkrétní příklady účtování ZOO PARKU Vyškov

Základní charakteristika ZOO PARKU Vyškov byla vysvětlena a popsána v druhé kapitole, v této části bude věnována pozornost na konkrétní účetní případy, se kterými se ZOO PARK Vyškov běžně setkává v rámci řádného účetního období.

3.4.1 Základní účetní charakteristiky ZOO PARKU Vyškov

Název organizace a sídlo:

ZOO PARK Vyškov, příspěvková organizace
se sídlem Cukrovarská 424/9, 68201 Vyškov
IČ: 42660424

Označení zřizovatele:

Město Vyškov, se sídlem ve Vyškově, Masarykovo nám. 1
IČ: 00292427

ZOO PARK Vyškov na základě svolení svého zřizovatele **vede účetnictví ve zjednodušeném rozsahu**, to znamená, že neoceňují majetek a závazky reálnou hodnotou. Co se týče účetní závěrky, tak **organizace nesestavuje přehled o peněžních tocích a přehled o změnách VK. Účetní závěrka je tvořena tedy Rozvahou, Výkazem zisku a ztráty a Přílohou.**

Organizace účtuje podle účtového rozvrhu (viz. Příloha č. 2) vytvořeného na základě směrné účtové osnovy. „V rámci závazných syntetických účtů je účtový rozvrh analyticky přizpůsoben potřebám odděleného sledování nákladů a výnosů hlavní činnosti a doplňkové činnosti a dále sledování nákladů a výnosů dle jednotlivých případů.“³³ **Hlavní činnost** je analyticky odlišena označením **0300**, **doplňková činnost** má analytické označení **0100**. Pro individuální potřeby organizace má ZOO PARK Vyškov vytvořenou detailnější analytickou evidenci v rámci hlavní a doplňkové činnosti. Aktuální účtový rozvrh je vždy zakládán spolu s roční účetní závěrkou příslušného roku. Pro zpracování účetnictví využívá ZOO PARK Vyškov program UCR firmy GORDIC.

³³ Vnitřní směrnice ZOO PARKU Vyškov o účetnictví

Účetní knihy (deníky) jsou tištěny měsíčně, jedná se o deník pokladny, banky, dodavatelů a odběratelů. V měsíční závěrce jsou sumarizovány a zúčtovány ručně vyhotovené interní doklady z deníku interních účetních dokladů a následně dochází k tomuto okamžiku k přenosu měsíčních údajů z deníků do hlavní knihy.

Zásoby

ZOO PARK Vyškov (účtuje) eviduje převážně tyto zásoby:

- krmivo pro zvířata,
- propagační noviny,
- kniha „Představujeme místa“
- vstupenky do pokladny,
- **zvířata.**

O zásobách organizace neúčtuje v případě, **jde-li krmivo rovnou do spotřeby**, jedná se většinou o krmivo, které podléhá rychlé zkáze, jako např. ovoce a zelenina, či nepoživatelné maso. **Do zásob také nepatří kancelářské potřeby do 500 Kč, pohonné hmoty v osobních automobilech, čisticí prostředky a materiál do dílny**, který je určen k okamžité spotřebě.

ZOO PARK Vyškov při účtování o zásobách postupuje podle **způsobu A. Zásoby ve fyzické skladové evidenci** jsou oceňovány dle **metody FIFO** (první cena pro ocenění přírůstku zásob se použije jako první cena pro ocenění úbytku zásob).

Zvířata

Na problematiku evidence, účtování a oceňování zvířat má ZOO PARK Vyškov vytvořenou samostatnou směrnici. V té je vymezeno, že organizace účtuje o **příjmu zvířat** v případě nákupu, narození, daru, výměny zvířat do Zoo, deponace zvířete do Zoo, odchytém apod. **Výdej zvířat** se účtuje při prodeji, úhynu zvířete, vyřazení z chovu, útěku, krádeži, škodné, výměně zvířat do Zoo, deponaci ze Zoo apod.

Z důvodu vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu se **o zvířatech v deponaci podrozkahově neúčtuje. Zvířata se dle vnitřní směrnice oceňují smluvní cenou**, např. nákupní cenou při nákupu zvířete, nebo prodejní cenou při prodeji zvířete.

Řádná inventarizace zvířat se provádí k 31.12. a provádí se fyzická inventura zvířat, to znamená, že jsou spočítány fyzické stavy zvířat, které jsou pak porovnávány se stavy zvířat vedeného na skladních kartách.

„O zvířatech vede záznamy zoolog, který na ně má PC program „Chovatelský informační systém“. V tomto programu jsou na kartách zvířat v PC sledovány pohyby zvířat v množstevním i finančním vyjádření. Evidence je též vedena ručně na papírových skladových kartách. Každý měsíc eviduje zoolog příjmy a výdaje na dokladech (příjemka – převodka-výdejka) – originál dává účetní organizace k účetnímu zpracování a kopii si nechává. Na základě těchto dokladů se každý měsíc v účetnictví eviduje příjem a výdej zvířat. Zoolog k poslednímu dni v měsíci vytiskne z PC programu inventuru zvířat, která se shoduje s hodnotami vedenými v účetnictví.“³⁴

Obrázek 3.1 zachycuje stav zvířat v úseku Asie. Najdeme zde jak druh zvířete, pohlaví, datum narození či jméno zvířete. Každé zvíře má přiděleno číslo, to se skládá z první slabiky druhu zvířete, dále pak prvního písmena čeledi zvířete a nakonec dvou místného pořadového čísla zvířete. Takže například zvíře Jak domácí má číslo JaD02. Tento seznam zvířat je také doplněn pro přehlednost o skladní cenu zvířete, ve které je evidováno na skladních kartách. Pro názornost jsou další záznamy o zvířatech součástí Přílohy č. 3.

³⁴ Vnitřní směrnice ZOO PARKU Vyškov pro evidenci, účtování a oceňování zvířat

Obr. 3.1 – Stav zvířat podle úseku

Stav zvířat podle úseku - seznam							
Asie		Počet záznamů	23	Ve stavu :		YES	
		Celková skladní cena	264 525,00 Kč	Stav k datu:		1.2012 14:28:	
Číslo zvířete	Druh	Pohlaví	Datum narození	Jméno	Skladní cena	Klec	Datum odchodu
JaD02	Jak domácí	female	1.2.2000	Manka	2 000,00 Kč	-	
JaD04	Jak domácí	female	1.1.2002	Marlenka	2 000,00 Kč	-	
JaD11	Jak domácí	male	23.10.2005	Timur	2 000,00 Kč	-	
JaD19	Jak domácí	male	29.9.2010	CZ 062 578028	2 000,00 Kč	-	
JaD21	Jak domácí	female	29.6.2009	CZ 962 165315	2 000,00 Kč	-	
JaD22	Jak domácí	male	7.7.2011	062 589873	2 000,00 Kč	-	
KoA02	Koza domácí - angorská	female	7.10.2007	958 03631-chovná	1 875,00 Kč	-	
KoA03	Koza domácí - angorská	female	15.2.2008	958 03904-chovná	1 875,00 Kč	-	
KoA04	Koza domácí - angorská	female	25.3.2008	958 03909-chovná	1 875,00 Kč	-	
KoKaš04	Koza domácí - kašmířská	female	30.12.2005	05294-chovná	500,00 Kč	-	
KoKaš13	Koza domácí - kašmířská	male	18.2.2007	03012- Kájínek	500,00 Kč	-	
KoKaš14	Koza domácí - kašmířská	female	3.3.2008	03676-chovná	500,00 Kč	-	
KoKaš22	Koza domácí - kašmířská	male	15.4.2010	04039-prodat	900,00 Kč	-	
KoKaš26	Koza domácí - kašmířská	female	11.4.2010	05277-do chovu	900,00 Kč	-	
KoKaš27	Koza domácí - kašmířská	male	16.3.2011	04047-prodat	500,00 Kč	-	
KoKaš28	Koza domácí - kašmířská	male	16.3.2011	04049-prodat	500,00 Kč	-	
OvMo02	Ovce mongolská	female	15.8.2001	21026-chovná	500,00 Kč	-	
OvMo05	Ovce mongolská	female	29.7.2003	31025-chovná	500,00 Kč	-	
OvMo07	Ovce mongolská	female	1.11.2005	31027-chovná	500,00 Kč	-	
OvMo43	Ovce mongolská	male	3.3.2011	081 46790 chovný	600,00 Kč	-	
OvMo45	Ovce mongolská	female	15.1.2012	-	500,00 Kč	-	
VeD06	Velbloud dvouhrbý	female	1.5.1995	Alina	120 000,00 Kč	-	
VeD07	Velbloud dvouhrbý	female	5.5.2011	Alma	120 000,00 Kč	-	

26.1.2012

Tato sestava byla vytvořena programem " Evidence zvířat " (c) Dr. Jaroslav Kučera
This report was made by software " Evidence zvířat " (c) Dr. Jaroslav Kučera

Strana 1 z 1

Nakládání s majetkem

Organizace si pro zařazení majetku do kategorie **drobného dlouhodobého nehmotného majetku** stanovila rozmezí od **2 000 do 60 000 Kč**. **Drobný dlouhodobý hmotný majetek** organizace eviduje v případě, je-li v rozmezí od **1 000 do 40 000 Kč**. Organizace si také ve směrnici upravila, že **drobný dlouhodobý majetek, s oceněním nižším než 1 000 Kč bez DPH** účtuje rovnou **do nákladů** (účet 501). Z těchto stanovených rozmezí je patrné, že za **dlouhodobý hmotný majetek** organizace považuje majetek s oceněním **vyšším než 40 000 Kč**. **Dlouhodobý nehmotný majetek** je majetek s cenou **vyšší než 60 000 Kč**, **zoologická zahrada**, však **žádný dlouhodobý nehmotný majetek nevlastní**.

O **technické zhodnocení** se jedná v případě, **převyšuje-li částku 40 000 Kč**. V případě, že je hodnota nižší, nejedná se o technické hodnocení a je účtováno rovnou do nákladů.

ZOO PARK Vyškov účtuje o **vyřazení majetku z důvodu neupotřebitelnosti majetku, přebytku majetku, zničení nebo odcizení majetku, prodeje majetku, likvidace majetku, darování majetku**.

„Pokud hodnota movitého majetku či zvířete překračuje částku 10 000 Kč za kus, může být vyřazení provedeno pouze na základě schválení rady města Vyškova.“³⁵

V **odpisovém plánu** je stanoveno, že dlouhodobý majetek odepisuje zoologická zahrada nepřímým způsobem formou oprávek. **DM se odepisuje rovnoměrně** podle ročních odpisových sazeb. Odpisové sazby jsou stanoveny zřizovatelem a jejich výši najdeme v příloze č. 3. Odpisy se počítají vynásobením podílu vstupní ceny a čísla 100 sazbou odpisu. Z důvodu účtování odpisů měsíčně je nutné tento vypočtený odpis podělit 12.

3.4.2 Příklady účtování ZOO PARK Vyškov

Následující tabulky zachycují účetní příklady, se kterými se organizace pravidelně setkává během účetního období. Účtování je provedeno podle zákonných předpisů a platných vnitřních směrnic ZOO PARKU Vyškov. I přesto, že se zoologická zahrada stala v roce 2011 plátcem DPH, tak v příkladech nebude o DPH uvažováno. Pro lepší přehlednost nebude účtům přiřazována analytická evidence.

³⁵ Vnitřní směrnice ZOO PARKU Vyškov o nakládání s majetkem

Tab. 3.4 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku

P.č.	Účetní doklad	Název účetního případu	MÁ DÁTI	DAL
1.	FAP	Pořízení DHM (automobil)	042	321
2.	FAP	Vedlejší náklady na pořízení DHM	042	321
3.	ID	Zařazení DHM do užívání	022	042
4.	ID	Převod zdrojů k profinancovanému DHM	416	401
5.	VBU	Úhrada faktury za nákup DHM	321	241
6.	ID	Odpis DHM	551	082
7.	ID	Bezúplatné převzetí DHM - darem	022	401
8.	ID	Převod zdrojů k profinancovanému DHM	401	416
9.	FAP	Pořízení drobného DHM	028	321
10.	ID	Tvorba opravěk drobného DHM	558	088

Pozn.: vlastní zpracování

V tabulce 3. 4 jsou zobrazeny nejběžnější případy účtování dlouhodobého hmotného majetku, jedná se o klasické pořízení DHM nákupem či darem. V tabulce je účtováno také o drobném DHM, který se nově účtuje způsobem, který je zobrazen v tabulce.

Tab. 3.5 – Účtování problematiky zvířat

P.č.	Účetní doklad	Název účetního případu	MÁ DÁTI	DAL
1.	FAP	Pořízení zvířete	501	321
2.	PŘI	Proučtování zvířete	139	401
3.	VBU	Úhrada faktury za zvíře	321	241
4.	PŘI	Příchovek zvířete a přírůstek zvířete	139	401
5.	VYD	Vyřazení zvířete z důvodu prodeje	401	139
6.	FAV	Prodej zvířete	311	644
7.	VBU	Přijetí úhrady z prodeje zvířete	241	311
8.	VYD	Úhyn zvířete, vyřazení zvířete z chovu	401	139
9.	ID	Deponace zvířete do Zoo	neúčtuje se	
10.	ID	Deponace zvířete ze Zoo	neúčtuje se	

Pozn.: vlastní zpracování

Z důvodu, že účtování zvířat patří k důležitým účetním případů zoologické zahrady, jsou tyto účetní případy shrnuty v tabulce 3.5. Příchovek zvířete je v tabulce účtován způsobem,

který již není možný. V roce 2012 je nutné o příchovku zvířete účtovat 139/507. O úbytku zvířat by mělo být účtováno způsobem 507/139.

Tab. 3.6 – Účtování zásob způsobem A

P.č.	Účetní doklad	Název účetního případu	MÁ DÁTI	DAL
1.	FAP	Pořízení krmiva pro zvířata	111	321
2.	VBU	Úhrada faktury za krmivo	321	241
3.	PŘI	Přijetí krmiva na sklad	112	111
4.	VPD	Nákup kancelářských potřeb (do 500 Kč)	501	261
5.	VYD	Zjištěné manko do normy na krmivu	501	112
6.	VYD	Zjištěné manko nad normu na krmivu	549	112
7.	ID	Předpis náhrady zodpovědnému zaměstnanci	335	649
8.	PPD	Úhrada náhrady od zaměstnance	261	335

Pozn.: vlastní zpracování

Jak již bylo dříve zmíněno, tak ZOO PARK Vyškov disponuje převážně zásobami krmiv, vstupenek do pokladny a dalšími, proto je v tabulce 3.6 účtováno právě o krmivu pro zvířata a to o nákupu, manku a předpisu náhrady zodpovědného zaměstnance.

Tab. 3.7 – Účtování v rámci fondů

P.č.	Účetní doklad	Název účetního případu	MÁ DÁTI	DAL
A) Rezervní fond				
1.	ID	Zúčtování nároku přidělu do RF ze zlepšeného VH	431	413
2.	ID	Použití RF na úhradu zhoršeného VH	413	431
B) Investiční fond				
1.	FAP	Faktura za opravy a údržbu DHM	511	321
2.	VBU	Úhrada faktury za opravy a údržbu DHM	321	241
3.	ID	Zúčtování použitého zdroje (fondu)	416	648
C) Fond odměn				
1.	ID	Nárok na přiděl do fondu	431	411
2.	ID	Čerpání fondu na odměny	521	331
3.	ID	Použití fondu k úhradě odměn	411	648
4.	VBU	Výplata odměn	331	241
5.	ID	Zdravotní a sociální pojištění	331	336
6.	VBU	Úhrada pojištění	336	241
D) Fond kulturních a sociálních potřeb				
1.	ID	Příděl prostředků do FKSP	527	412
2.	VBU	Převod finančních prostředků do FKSP	262	243
3.	PPD	Převod finančních prostředků do FKSP	261	262
4.	VBU	Čerpání fondu - půjčka zaměstnance z fondu	335	243
5.	ID	Čerpání fondu - příspěvek na penzijní připojištění	412	378
6.	ID	Čerpání fondu - životní jubileum zaměstnance	412	331
7.	VBU	Poplatky za vedení účtu FKSP	538	243

Pozn.: vlastní zpracování

Jak již z následující tabulky vyplynulo, hospodaří ZOO PARK Vyškov s rezervním fondem, investičním fondem, fondem odměn a fondem kulturních a sociálních potřeb. Z FKSP hradí organizace svým zaměstnancům příspěvek na penzijní připojištění ve výši 250 Kč měsíčně. Na plnou výši příspěvku na penzijní připojištění mají nárok zaměstnanci, kteří pracují na plný úvazek, ostatním zaměstnancům je výše příspěvku upravena podle výše jejich pracovního úvazku (75 % pracovní úvazek 187 Kč, při 50 % úvazku 125 Kč). Fondu kulturních a sociálních potřeb je možno také využít při pracovních výročí zaměstnanců. Při

dosažení věku 50 let pracovníka poskytne organizace pracovníkovi odměnu ve výši 3 000 Kč, při dosažení věku 55 let 3 500 Kč a při 60 letech 4 000 Kč.

Tab. 3.8 – Účtování dotací

P.č.	Účetní doklad	Název účetního případu	MÁ DÁTI	DAL
1.	ID	Předpis pohledávky na dotaci od zřizovatele	348	672
2.	VBU	Příjem dotace od zřizovatele	241	348
3.	VBU	Přijatá záloha na dotaci od zřizovatele	241	374
4.	ID	Vypořádání dotace - skutečné čerpání dotace	374	672
5.	ID	Předpis pohledávky na dotaci od MŽP	346	671
6.	VBU	Příjem dotace z MŽP	241	346

Pozn.: vlastní zpracování

V tabulce 3.8 je účtováno o nejběžnějších dotacích, které ZOO PARK dostává na svůj provoz. Jedná se o dotaci od zřizovatele a dotaci od MŽP. Pokud by organizace obdržela dotaci z jiných zdrojů jako například z Evropské unie, postupovalo by se v účtování obdobným způsobem.

Tab. 3.9 – Účtování běžných nákladů a výnosů hlavní činnosti

P.č.	Účetní doklad	Název účetního případu	MÁ DÁTI	DAL
1.	FAP	Spotřeba elektrické energie	502	321
2.	FAP	Náklady na dopravu do DINOPARKU (vláček)	518	321
3.	VYD	Spotřeba léčiv a krmiva	501	112
4.	FAP	Náklady na reklamu	518	321
5.	VBU	Úhrada faktur	321	241
6.	PPD	Výnosy ze vstupného	261	602
7.	PPD	Výnosy za psy v útulku	261	649
8.	FAV	Výnosy z prodeje zvířat	311	644
9.	VBU	Příjem peněz z prodeje zvířat	241	311

Pozn.: vlastní zpracování

Do tabulky 3.9 byly zahrnuty konkrétní příklady účtování, se kterými se ZOO PARK Vyškov běžně setkává v rámci své hlavní činnosti. Pro lepší přehlednost nebyla nákladovým a

výdajovým účtům přidělena analytická evidence. Jelikož se jedná o hlavní činnost, analytická evidence by byla označena 0300, například 502/0300.

Tab. 3.10 – Účtování nákladů a výnosů doplňkové činnosti

P.č.	Účetní doklad	Název účetního případu	MÁ DÁTI	DAL
1.	FAV	Výnosy z pronájmu (nápojového automatu)	311	603
2.	VBU	Úhrada pronájmu	241	311
3.	PPD	Výnosy za dinotetování	261	602
4.	PPD	Výnosy za pořádání kulturních akcí (ples)	261	602
5.	VPD	Nákup materiálu na dinotetování	501	261
6.	PPD	Výnosy ze vstupného na radniční věž	261	602
7.	FAV	Pronájem prostoru ZOO PARKU (svatba)	311	603
8.	VBU	Úhrada za pronájem prostoru	241	311

Pozn.: vlastní zpracování

Tabulka 3.10 obsahuje účetní případy vyplývající z doplňkové činnosti. Okruhy doplňkové činnosti byly popsány ve druhé kapitole. Z důvodu, že ZOO PARK Vyškov má nejvyšší příjmy z pronájmu, je právě pronájem v tabulce zastoupen.

Tab. 3.11 – Účtování koncem účetního období

P.č.	Účetní doklad	Název účetního případu	MÁ DÁTI	DAL
1.	ID	Převod zůstatků úč. třídy 5	493	5..
2.	ID	Převod zůstatků úč. třídy 6	6..	493
3.	ID	Převod zůstatků účtu 493	493	492
4.	ID	Převod zůstatku na účtu 341	341	492
5.	ID	Převody zůstatků aktivních účtů	492	aktivní účty
6.	ID	Převody zůstatků pasivních účtů	pasivní účty	492

Pozn.: vlastní zpracování

Tak jako u každé účetní jednotky je nutné koncem účetního období provést závěrkové úpravy a nejinak je tomu také u příspěvkových organizací. Je nutné převést zůstatky

nákladových a výnosových účtů na účet 493, z čehož zjistíme VH. Zůstatky aktivních a pasivních účtů se převedou na účet 492 – Konečný účet rozvázný.

Tab. 3.12 – Účtování v následujícím účetním období

P.č.	Účetní doklad	Název účetního případu	MÁ DÁTI	DAL
1.	ID	Převod zisku z hospodářské činnosti z minulého roku	491	431
2.	ID	Převod zůstatku účtu 341	491	341
3.	VBU	Úhrada daně z příjmů	341	241
4.	ID	Otevírání aktivních účtů	aktivní účty	491
5.	ID	Otevírání pasivních účtů	491	pasivní účty

Pozn.: vlastní zpracování

Postup příspěvkové organizace v následujícím účetním období obsahuje tabulka č. 3.12. Organizace otevírá aktivní a pasivní účty prostřednictvím účtu 491 – Počáteční účet rozvázný. V následujícím účetním období se také řeší přiděly do fondů, především do rezervního fondu, což je zahrnuto v tabulce 3.7.

3.5 Návrhy a doporučení

Z důvodu změn ve standardu č. 707 – Zásoby, doporučuji, aby ZOO PARK Vyškov přepracoval směrnici týkající se problematiky zásob a zvířat a příslušné změny do nové směrnice zapracoval. Bylo by vhodné, aby bylo nově účtováno **o zvýšení stavu zásob vlastní výroby, účetním zápisem 12./508**. Dále je nutné, aby bylo **o příchovku zvířat účtováno na stranu MD účtu 139 a stranu D účtu 507 – Aktivace oběžného majetku**. Vhodnější by byl také způsob **účtování úbytku zvířat** s použitím účtu 507, tedy **strana MD účet 507, strana D účet 139**. Dále navrhuji, při **prodeji zvířat** užívat jiný výnosový účet, než ten, který organizace užívá doposud (644 - Výnosy z prodeje materiálu). Standard nám v tomhle případě neposkytuje možný návod, protože problematika prodeje zvířat zde není řešena. Bylo by vhodné doplnit ČÚS č. 707 o účtování prodeje zvířat, aby zde nevznikaly žádné nesrovnalosti. S výnosových účtů, které ČÚS č. 707 nabízí, bych **při prodeji zvířete doporučila použít**

účet 609 – Výnosy z vlastních výkonů nebo účet 649 – Ostatní výnosy z činnosti. Více bych se přikláněla k užití účtu 649.

Směrnici vztahující se na zvířata by bylo také vhodné doplnit o informaci, jak vykazovat inventarizační rozdíly u zvířat. Při vzniku **přebytku u zvířete** by se inventarizační rozdíl zaúčtoval na stranu **MD účtu 139 a stranu D účtu 649. Ztráta nad normu u zvířat** by byla zaúčtována **547/139**. Také by bylo vhodné doplnit směrnici o informaci, zda je možné, aby na zvířeti vzniklo manko do normy. Pokud ano, stanovit způsob, jakým se toto manko určí.

S těmito nastíněnými návrhy také doporučuji, aby si ZOO PARK Vyškov, doplnil účtový rozvrh o účty 507, 508, 547, 609, 649.

4 Analýza hospodaření a financování ZOO PARKU Vyškov

V následující kapitole bude věnována pozornost hospodaření a financování ZOO PARKU Vyškov. Analýza finanční stability organizace bude prováděna na období roku 2010 a 2011. K analýze hospodaření budou použity účetní výkazy z účetní závěrky, tedy Rozvaha, Výkaz zisku a ztráty a Příloha, za vybrané dva roky. Pro analýzu hospodaření a zoologické zahrady bude použita horizontální a vertikální analýza, která patří do analýzy stavových ukazatelů.

*„Finanční analýza představuje rozbor údajů, jejichž prvotním a zpravidla hlavním zdrojem je finanční účetnictví. Analýzou údajů získaných zpravidla z finančního účetnictví a účetních výkazů můžeme získat přehled o majetkové, finanční a důchodové situaci podniku, a dále pak podklady pro finanční rozhodování a finanční řízení podniku.“*³⁶

4.1 Výkazy účetní závěrky

Příspěvkové organizace, které vedou účetnictví **ve zjednodušeném rozsahu, mají povinnost sestavit Rozvahu, Výkaz zisku a ztráty a Přílohu**, proto v následující části budou tyto výkazy krátce rozebrány.

4.1.1 Rozvaha

Rozvaha patří mezi základní účetní výkazy a **podává přehled o majetku účetní jednotky a zdrojích krytí tohoto majetku**. Podoba rozvahy příspěvkových organizací je součástí přílohy č. 1 vyhlášky č. 410/2009 Sb. Hodnoty položek rozvahy jsou vykazovány za běžné a minulé účetní období. V rámci běžného období na straně aktiv obsahuje rozvaha tři sloupce (Brutto, Korekce, Netto). Ve sloupci Brutto se uvádí informace o stavu majetku neupraveného o výši opravek a opravných položek. Právě sloupec Korekce je vymezen na vyčíslení opravek a opravných položek majetku. Netto hodnota zobrazuje hodnotu majetku upraveného o odpisy a opravné položky. Na straně aktiv tvoří hlavní skupiny majetku: Stálá aktiva s označením A

³⁶ MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu aplikace v příkladech*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. str. 482. ISBN 978-80-247-3637-2.

a dále Oběžná aktiva s označením B. U pasiv se jedná o Vlastní kapitál s označením C a Cizí zdroje s označením D.

4.1.2 Výkaz zisku a ztráty

Podstatou tohoto výkazu je rozpracovat a zdůvodnit výsledek hospodaření účetní jednotky. Z důvodu zjištění výsledku hospodaření jsou obsahem výkazu náklady a výnosy účetní jednotky. Hodnoty výkazu zisku a ztráty příspěvkové organizace jsou opět sledovány za běžné a minulé období a navíc se ještě hodnoty sledují za hlavní a hospodářskou činnost. Náklady se člení podle druhu na: Náklady z činnosti, Finanční náklady a Náklady na transfery. U výnosů je členění podobné a to: Výnosy z činností, Finanční výnosy a Výnosy z transferů. Odečtením celkových výnosů a nákladů je zjištěn Výsledek hospodaření před zdaněním po úpravách o daňové odvody je stanoven Výsledek hospodaření po zdanění.

4.1.3 Příloha

Příloha účetní závěrky zahrnuje doplňující informace k účetní závěrce. Povinným obsahem přílohy je přesný název a sídlo účetní jednotky. Obsahem přílohy je například upřesnění účetních metod, které organizace použila, informace o výši splatných závazků na zdravotním a sociálním pojištění, o skutečnostech, které poskytují další informace o situaci, která existovala ke konci rozvahového dne a další.

4.2 Analýza hospodaření ZOO PARKU Vyškov

Jak již bylo dříve zmíněno, tak pro analýzu hospodaření bude použita horizontální a vertikální metoda výkazů ZOO PARKU Vyškov. Nejprve budou obě metody krátce teoreticky vysvětleny, poté budou prakticky aplikovány na výkazy organizace. Pro lepší přehlednost jsou účetní výkazy ZOO PARKU Vyškov ve zjednodušené verzi součástí přílohy č. 5.

Metoda horizontální analýzy

Tato metoda spočívá v tom, že se zjišťuje, jak se určitá položka (v absolutní i relativní výši) v účetním výkazu změnila oproti předcházejícímu roku. Srovnávání jednotlivých položek se provádí po řádcích, proto hovoříme o horizontální analýze. Metoda horizontální

analýzy sleduje vývoj zkoumané veličiny v čase, proto je nutné k provedení této metody mít k dispozici údaje dvou po sobě následujících období. Při horizontální analýze je nutné vypočítat:

- **Absolutní změnu hodnoty** = hodnota_t – hodnota_{t-1},
- **Procentní změnu** = (absolutní změna/hodnota_{t-1}) x 100.

Metoda vertikální analýzy

Tato metoda slouží k procentuálnímu vyjádření položky na celkové základně, touto základnou je u rozvahy celková hodnota aktiv (pasiv), u výkazu zisku a ztráty je touto základnou celková výše nákladů (výnosů).

4.2.1 Horizontální analýza rozvahy

V následující tabulce je aplikována metoda horizontální analýzy. Hodnoty položek jsou převzaty z rozvah ZOO PARKU Vyškov. V tabulce 4.1 nejsou zahrnuty všechny dílčí položky rozvahy, zařazeny jsou pouze ty, u kterých nastala ve sledovaném období významná změna.

Tab. 4.1 – Horizontální analýza rozvahy

Položky rozvahy	Skutečnost		Analýza	
	31.12.2010	31.12.2011	absolutní změna hodnoty	procentní změna
Aktiva celkem	60 700	92 304	31 604	34,24
Stálá aktiva	57 865	90 103	32 238	35,78
Dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0	0,00
Dlouhodobý hmotný majetek	57 865	90 103	32 238	35,78
Pozemky	3 155	3 217	62	1,93
Stavby	40 334	42 405	2 071	4,88
SMV	2 376	2 217	-159	-7,17
Nedokončený DHM	11 898	42 263	30 365	71,85
Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0	0,00
Dlouhodobé pohledávky	0	0	0	0,00
Oběžná aktiva	2 835	2 201	-634	-28,81
Zásoby	649	856	207	24,18
Materiál	106	166	60	36,14
Krátkodobé pohledávky	173	245	72	29,39
Krátkodobý finanční majetek	2 012	1 099	-913	-83,08
Ostatní aktiva	0	0	0	0,00
Pasiva celkem	60 700	92 304	31 604	34,24
Vlastní kapitál	53 973	89 716	35 743	39,84
Jmění účetní jednotky	52 435	90 812	38 377	42,26
Fondy účetní jednotky	1 116	205	-911	-444,39
Výsledek hosp. za účetní období	422	-1 301	-1 723	132,44
Cizí zdroje	6 726	2 588	-4 138	-159,89
Rezervy	0	0	0	0,00
Dlouhodobé závazky	1 000	1 000	0	0,00
Dlouhodobé návratné fin. výpomoci	1 000	1 000	0	0,00
Krátkodobé závazky	5 726	1 588	-4 138	-260,58
Dodavatelé	5 007	42	-4 965	-11821,43
Bankovní úvěry	0	0	0	0,00
Ostatní pasiva	0	0	0	0,00

Pozn.:vlastní zpracování z údajů rozvahy ZOO PARKU Vyškov za rok 2010 a 2011

Z tabulky 4.1 je patrné, že nejcitelnější změna v majetku ZOO PARKU Vyškov se projevila na stálých aktivech. Ty oproti výchozímu roku 2010 vzrostly v roce 2011 o 35,78 %.

Největší podíl na tomto výrazném zvýšení měla položka nedokončený DHM. Tato položka představuje stavbu Hanáckého statku, který byl v roce 2011 postaven, avšak do konce roku 2011 nebyl zařazen do DHM do položky stavby. Záporná hodnota (- 7,17 %) u položky SMV vyjadřuje, že se majetek organizace meziročně snížil. To je jednak způsobeno tím, že zoologická zahrada některý tento majetek vyřadila, ale výraznou měrou se na záporné hodnotě podílí odpisy tohoto majetku, které snižují hodnotu SMV, která se prostřednictvím odpisů postupně promítá do nákladů. Odpisy jsou samozřejmostí také u Staveb, zde však organizace pořídila nové stavby a z tohoto důvodu se vlivem odpisů nedostala k meziroční záporné změně. **Velice pozitivní je také fakt, že organizace neměla na konci roku 2010 a 2011 žádné dlouhodobé pohledávky, což svědčí o solidní platební morálce jejich odběratelů.**

Meziročně se oběžná aktiva organizace snížila o 28,81 %. Toto snížení bylo způsobeno poklesem hotovosti na běžném bankovním účtu. V roce 2010 organizace disponovala peněžními prostředky na bankovním účtu přesahujícím 1,5 mil. Kč, avšak na konci roku 2011 to bylo pouze přes 606 tisíc Kč. Tento pokles finančních prostředků souvisel s výstavbou Hanáckého statku.

Mezi položkami pasiv můžeme pozorovat nejvýraznější změnu u fondů organizace, ty meziročně poklesly o 911 tis. Kč. Nejcitelnější pokles fondu nastal u investičního fondu, ten se z původních 883 839 Kč, snížil v roce 2011 na 21 427 Kč. Použití prostředků investičního fondu opět souvisí s výstavbou environmentálního centra – Hanácký statek, na který byly použity také prostředky z investičního fondu.

Pokles o 4 138 tisíc Kč lze vyzorovat u krátkodobých závazků. Největší měrou se na tomto snížení podílela položka Dodavatelé, která z 5 mil. Kč, klesla na 42 tis. Kč. Tato skutečnost vypovídá o tom, že **ZOO PARK Vyškov zlepšil svoji platební morálku v úhradě svých závazků dodavatelům.**

Kladem je také to, že organizace nevyužívá k financování své činnosti žádné bankovní úvěry, což jí zbytečně nezvyšuje závazky.

Z horizontální analýzy vyplývá, že ZOO PARK Vyškov využívá pro krytí stálých aktiv převážně vlastní zdroje, část je však kryta i cizími zdroji. Oběžná aktiva jsou zcela

kryty cizími zdroji. Významným cizím zdrojem ve výši 1 mil. Kč. je přijatá dlouhodobá finanční výpomoc.

4.2.2 Vertikální analýza rozvahy

V tabulce 4.2 je provedena vertikální analýza rozvahy. Opět platí, že v tabulce není obsažen podrobný výčet položek rozvahy. V záhlaví tabulky je uveden procentuální podíl na základně. Jako základna je pro aktivní položky stanovena celková suma aktiv, u pasivních položek se jedná o celkovou sumu pasiv.

Tab. 4.2 – Vertikální analýza rozvahy

Položky rozvahy	Skutečnost		Procentní podíl na základně	
	31.12.2010	31.12.2011	31.12.2010	31.12.2011
Aktiva celkem	60 700	92 304	100	100
Stálá aktiva	57 865	90 103	95,33	97,62
Dlouhodobý nehmotný majetek	0	0	0,00	0,00
Dlouhodobý hmotný majetek	57 865	90 103	95,33	97,62
Pozemky	3 155	3 217	5,20	3,49
Stavby	40 334	42 405	66,45	45,94
SMV	2 376	2 217	3,91	2,40
Nedokončený DHM	11 898	42 263	19,60	45,79
Dlouhodobý finanční majetek	0	0	0,00	0,00
Dlouhodobé pohledávky	0	0	0,00	0,00
Oběžná aktiva	2 835	2 201	4,67	2,38
Zásoby	649	856	1,07	0,93
Materiál	106	166	0,17	0,18
Krátkodobé pohledávky	173	245	0,29	0,27
Krátkodobý finanční majetek	2 012	1 099	3,31	1,19
Ostatní aktiva	0	0	0,00	0,00
Ostatní aktiva	0	0	0,00	0,00
Pasiva celkem	60 700	92 304	100,00	100,00
Vlastní kapitál	53 973	89 716	88,92	97,20
Jmění účetní jednotky	52 435	90 812	86,38	98,38
Fondy účetní jednotky	1 116	205	1,84	0,22
Výsledek hosp. za účetní období	422	-1 301	0,70	-1,41
Cizí zdroje	6 726	2 588	11,08	2,80
Rezervy	0	0	0,00	0,00
Dlouhodobé závazky	1 000	1 000	1,65	1,08
Dl. návratné fin. výpomoci	1 000	1 000	1,65	1,08
Krátkodobé závazky	5 726	1 588	9,43	1,72
Dodavatelé	5 007	42	8,25	0,05
Bankovní úvěry	0	0	0,00	0,00
Ostatní pasiva	0	0	0,00	0,00

Pozn.:vlastní zpracování z údajů rozvahy ZOO PARKU Vyškov za rok 2010 a 2011

Není velkým překvapením, že největší podíl na celkových aktivech, zaujímají stálá aktiva, a to přes 95 % v obou letech. Tento **vysoký podíl stálých aktiv souvisí s tím, že se jedná o příspěvkovou organizaci, která poskytuje služby. Malý podíl oběžných aktiv vychází z**

toho, že ZOO PARK Vyškov není výrobní organizace, a proto nedisponuje velkými objemem oběžných aktiv, do kterých patří například materiál.

U struktury pasiv je zřejmé, že **ZOO PARK Vyškov ke svému hospodaření využívá nejvíce vlastní zdroje.** V roce 2010 vlastní zdroje zaujímaly 88,92% podíl na pasivech, v roce 2011 se podíl zvýšil ještě o 8,28 %. Tyto podíly vlastních zdrojů dokládají to, co už bylo konstatováno dříve při horizontální analýze rozvahy a to, že **stálá aktiva jsou kryta vlastními zdroji z 88,92 % (2010) a 97,20 % (2011), zbytek je pokryt cizími zdroji.**

4.2.3 Horizontální analýza Výkazu zisku a ztráty

Obsahem tabulky 4.3 jsou v rámci horizontální analýzy zobrazeny údaje o absolutní změně hodnoty a procentuální změně hodnoty za jednotlivé roky, jak za hlavní činnost, tak za doplňkovou činnost.

Tab. 4.3 - Horizontální analýza Výkazu zisku a ztráty

Položky VZZ	2010		2011		Hlavní činnost		Doplňková činnost	
	Hlavní činnost	Doplňková činnost	Hlavní činnost	Doplňková činnost	absolutní změna hodnoty	procentní změna	absolutní změna hodnoty	procentní změna
Náklady celkem	15818	515	18113	616	2295	12,67	101	16,40
Náklady z činnosti	15 813	515	18 113	616	2 300	12,70	101	16,40
Spotřeba materiálu	1 967	109	2 998	46	1 031	0,34	-63	-136,96
Spotřeba energie	848	0	744	0	-104	-13,98	0	0,00
Opravy a udržování	950	34	847	0	-103	-12,16	-34	0,00
Ostatní služby	2 839	57	3 077	83	238	0,08	26	31,33
Mzdové náklady	5 501	231	6 347	372	846	13,33	141	37,90
Odpisy	1 192	0	1 109	0	-83	-7,48	0	0,00
Finanční náklady	5	0	<1	0	0	0,00	0	0,00
Náklady na transfery	0	0	0	0	0	0,00	0	0,00
Výnosy celkem	15 367	1369	16 045	1477	678	4,23	108	7,31
Výnosy z činnosti	6 764	1369	8 084	1477	1 320	16,33	108	7,31
Výnosy z prodeje služeb	5 757	324	7 663	312	1 906	24,87	-12	-3,85
Výnosy z prodeje materiálu	280	0	296	0	16	5,41	0	0,00
Výnosy z pronájmu	73	946	131	1081	58	44,27	135	12,49
Ostatní výnosy	81	98	8	82	-73	-912,50	-16	-19,51
Finanční výnosy	<1	0	1	0	0	0,00	0	0,00
Výnosy z transferů	8 602	0	7 959	0	-643	-8,08	0	0,00
VH před zdaněním	-450	853	-2 068	860	-1 618	78,24	7	0,81
Daň z příjmů	0	34	0	56	0	0,00	22	39,29
Dodatečné odvody daně	0	-53	0	36	0	0,00	2	5,56
VH po zdanění	-450	872	-2 068	766	-1 618	78,24	-106	-13,84

Pozn.:vlastní zpracování z údajů VZZ ZOO PARKU Vyškov za rok 2010 a 2011.

Hlavní činnost

V obou letech skončilo hospodaření ZOO PARKU Vyškov v hlavní činnosti ztrátami. V roce 2010 činila ztráta 450 tis. Kč, v následujícím roce vzrostla ztráta o 78,24 % na 2 068 tis. Kč. Tento **výrazný růst ztráty zapříčinila skutečnost, že se celkové náklady v roce 2011 zvýšily o 12,67 %, ovšem výnosy vzrostly pouze o 4,23 %**. Protože výsledek hospodaření představuje významnou složku VZZ bude samostatně rozebrán v dalším textu.

V nákladech lze pozorovat významné meziroční snížení nákladů na energii o 13,98 %, to je zapříčiněno tím, že energetické společnosti z důvodu udržení si stávajících zákazníků nabízejí možnost fixace ceny energií na předem stanovené období. Pro variantu fixace ceny energií se rozhodlo také město Vyškov, které je zřizovatelem ZOO PARKU Vyškov, proto v roce 2011 výrazně poklesly organizaci náklady na elektrickou energii.

Na straně výnosů je výrazný propad v ostatních výnosech, kde je pokles z 81 tis. Kč z roku 2010 na 8 tis. Kč v roce 2011. Do těchto ostatních výnosů organizace začleňuje např. výnosy z výukových programů, výnosy za psy v kotcích a další výnosy. Takto výrazný pokles v této kategorii výnosů je přičítán menšímu zájmu o tyto nabízené služby.

Vyšší ztrátu roku 2011 je možné též připisovat poklesu transferů, které meziročně klesly o 8,08 %.

Doplňková činnost

Hospodářská činnost ve srovnání s hlavní činností skončila v kladných číslech. Jak v roce 2010, tak v následujícím období vykazala organizace zisk. V obou letech byla výše zisku téměř totožná, v roce 2010 činila 853 tisíc Kč, v následujícím roce vzrostla o 0,81 % na výši 860 tis. Kč. Z hospodářské činnosti je nutné odvést daň z příjmů, proto konečná výše zisku po zdanění v roce 2010 byla 872 tis. Kč, v roce 2011 766 tis. Kč. V obou letech byl zisk z hospodářské činnosti použit na krytí ztráty z hlavní činnosti.

4.2.4 Vertikální analýza Výkazu zisku a ztráty

V následující tabulce 4.4 je nutné za základnu u nákladových položek považovat celkové náklady, u výnosových položek zase celkové výnosy.

Tab. 4.4 - Vertikální analýza Výkazu zisku a ztráty

Položky VZZ	2010		2011		Procentní podíl k základně			
	Hlavní činnost	Doplňková činnost	Hlavní činnost	Doplňková činnost	Hlavní činnost 2010	Hlavní činnost 2011	Doplňková činnost 2010	Doplňková činnost 2011
Náklady celkem	15 818	515	18113	616	100	100	100	100
Náklady z činnosti	15 813	515	18 113	616	99,97	100	100	100
Spotřeba materiálu	1 967	109	2 998	46	12,44	16,55	21,17	7,47
Spotřeba energie	848	0	744	0	5,36	4,11	0,00	0,00
Opravy a udržování	950	34	847	0	6,01	4,68	6,60	0,00
Ostatní služby	2 839	57	3 077	83	17,95	16,99	11,07	13,47
Mzdové náklady	5 501	231	6 347	372	34,78	35,04	44,85	60,39
Odpisy	1 192	0	1 109	0	7,54	6,12	0,00	0,00
Finanční náklady	5	0	<1	0	0,03	0,00	0,00	0,00
Náklady na transfery	0	0	0	0	0,00	0,00	0,00	0,00
Výnosy celkem	15 367	1369	16 045	1477	100,00	100,00	100,00	100,00
Výnosy z činnosti	6 764	1369	8 084	1477	44,02	50,38	100,00	100,00
Výnosy z prodeje služeb	5 757	324	7 663	312	37,46	47,76	23,67	21,12
Výnosy z nájmu	73	946	131	1081	0,48	0,82	69,10	73,19
Výnosy z prodeje materiálu	280	0	296	0	1,82	1,84	0,00	0,00
Ostatní výnosy	81	98	8	82	0,53	0,05	7,16	5,55
Finanční výnosy	<1	0	1	0	0,00	0,01	0,00	0,00
Výnosy z transferů	8 602	0	7 959	0	55,98	49,60	0,00	0,00
VH před zdaněním	-450	853	-2 068	860	x	x	x	x
Daň z příjmů	0	34	0	56	x	x	x	x
Dodatečné odvody daně	0	-53	0	36	x	x	x	x
VH po zdanění	-450	872	-2 068	766	x	x	x	x

Pozn.:vlastní zpracování z údajů VZZ ZOO PARKU Vyškov za rok 2010 a 2011.

Hlavní činnost

Významnou složkou v nákladech jsou bezesporu mzdové náklady, v roce 2010 zaujímaly 34,78 % celkových nákladů, v následujícím roce se zvýšily pouze o 0,26 %, z čehož plyne, že nedošlo k výraznému zvýšení platů. Meziroční nárůst o 4,11 % nastal na spotřebě materiálu, což je zapříčiněno rostoucí cenou pohonných hmot, která se pak následně promítla do ceny materiálových zásob. Významnou položku nákladů tvoří ostatní služby, do kterých patří například i doprava mezi ZOO PARKEM a DINOPARKEM, která je zajišťována speciálními vláčky či autobusy. Tuto dopravu zajišťuje externí firma. Kromě dopravy sem patří také např. veterinární služby či nájemné. Náklady na tyto ostatní služby meziročně klesly o necelé 1 %.

Nejvýznamnější položkou ve výnosech jsou výnosy z transferů, které v prvním roce převýšily 55 % na celkových výnosech organizace. V roce 2011 však výnosy transferů klesly o 6,38, což se projevilo na vysoké ztrátě, kterou v tomto roce organizace vykázala. V roce 2010 se výnosy z prodeje služeb, ve kterých je zahrnuto také např. vstupné, podílely na celkových výnosech 37,46 % a v následujícím roce zvýšily o 10 % na 7 663 tis. Kč.

Doplňková činnost

V rámci doplňkové činnosti byla na nákladech výrazná meziroční úspora na spotřebě materiálu, což představovalo 13% úsporu materiálových nákladů. Oproti předchozí úspoře na spotřebě materiálu se zvýšení nákladů projevilo na ostatních nákladech a to o více než 15 %.

Na výnosech zaujímají nejvyšší podíl právě výnosy z pronájmů, které jsou jednou z doplňkových činností, kterou organizace provozuje a jak je z hodnot vertikální analýzy patrné, přináší organizaci nejvyšší výnosy. Jejich podíl na celkových výnosech činil 69,10 %, v následujícím roce se dokonce zvýšil o 4,09 % na hodnotu 1 081 tis. Kč.

4.2.5 Výsledek hospodaření

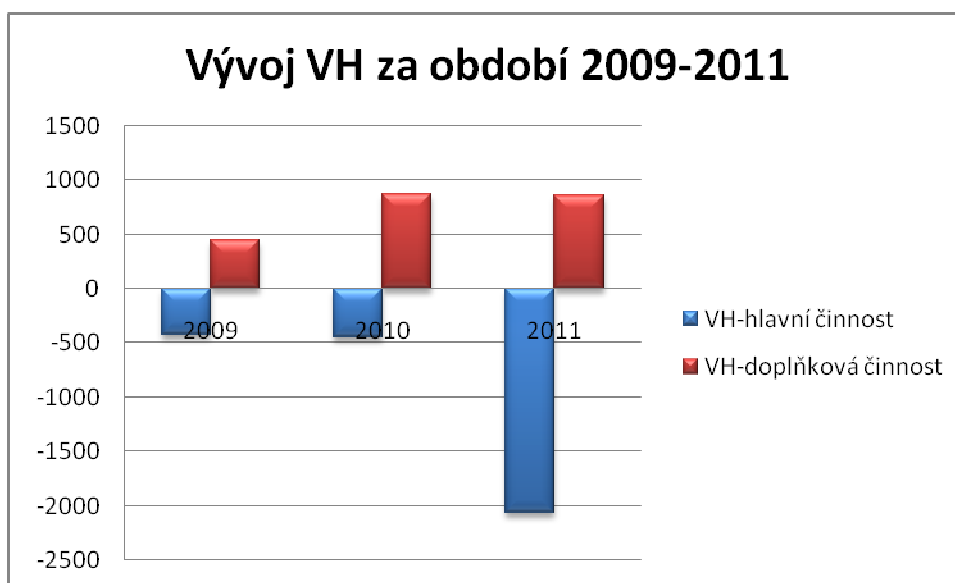
Každá organizace se snaží hospodařit tak, aby dosáhla dobrého výsledku hospodaření a nejenak je tomu i u ZOO PARKU Vyškov. Aby byl vývoj výsledku hospodaření lépe patrný, je v grafu 4.1 zařazen také VH roku 2009. Ve sledovaném období skončil VH za hlavní činnost vždy ztrátou. Z grafu je zřejmé, že **největší propad ve výsledku hospodaření nastal v roce 2011. Propad oproti předchozímu rok činil více než 78 % na hlavní činnosti. Tento výrazný propad měl hned několik příčin, hlavní příčinou byl výrazný pokles v dotacích, které organizace získala, další příčinou byla rozsáhlá investiční akce**

výstavby environmentálního centra. Samotná výstavba environmentálního centra nesnížila VH, protože na výstavbu environmentálního centra byly poskytnuty dotace, ale VH snížily náklady na dovybavení Hanáckého statku.

Pozitivní je vývoj doplňkové činnosti, ve které organizace za sledované období vykázala zisk. Výrazný skok ve výši VH za doplňkovou činnost nastal v roce 2010, kdy se oproti předchozímu roku zvýšil na dvojnásobek na hodnotu 873 tis. Kč. Podobnou výši VH za doplňkovou činnost vykázala organizace také v roce 2011.

Výsledek hospodaření za obě činnosti v roce 2009 dosáhl výše 13 tis. Kč, v následujícím se roce zvýšil na 422 tis. Kč. V roce 2011 nestačil výsledek hospodaření z doplňkové činnosti na pokrytí ztráty z doplňkové činnosti, a proto VH za obě činnosti skončil ztrátou ve výši 1 300 tis. Kč.

Graf 4.1 – Vývoj VH za období 2009 – 2011 (v tis. Kč)



Pozn.: vlastní zpracování, hodnoty převzaty z VZZ ZOO PARKU Vyškov

4.3 Financování ZOO PARKU Vyškov

Každá příspěvková organizace je existenčně závislá na financování z externích zdrojů a nejinak je tomu u ZOO PARKU Vyškov.

Příspěvková organizace může získat prostředky z(e):

- **rozpočtu zřizovatele formou:**
- **státního rozpočtu prostřednictvím:**
 - účelové dotace,
 - systémové dotace,
 - individuální dotace
- **rozpočtu Evropské unie**
- **Národního fondu.**

Kromě těchto vyjmenovaných prostředků, které organizace získává v rámci dotačního řízení, hospodaří organizace z prostředky získanými z:

- **vlastní činnosti** (hlavní a doplňkové činnosti),
- **fondů organizace,**
- **z darů od právnických či fyzických osob.**

Podstatným rysem každé dotace je její povinná účelovost, která musí být dodržena i při jejím čerpání, resp. následném účetním zachycení.

4.3.1 Vstupné

Vstupné představuje **významný zdroj vlastních příjmů** ZOO PARKU Vyškov, proto bude právě zde rozebráno. O vývoji výnosů vstupného podává přehled následující graf, kde je pro lepší vypovídací schopnost vývoje zařazen také rok 2009. Na výši vstupného má vliv především počet návštěvníků a cena vstupného. Ceny vstupného za jednotlivé roky obsahuje tabulka 4.5, v grafu 4.1 je vývoj návštěvnosti ZOO PARKU Vyškov.

Graf 4.1 – Vývoj vstupného za období 2009-2011 (v tis. Kč)



Pozn.: vlastní zpracování, hodnoty převzaty z VZZ ZOO PARKU Vyškov

Z grafu je patrné, že v roce 2010 byl rapidní propad ve výši příjmů ze vstupného. Tento pokles byl zapříčiněn menším počtem návštěvníků, kteří navštívili ZOO PARK Vyškov oproti roku 2009 či 2011. V tomto roce kles počet návštěvníků na 160 tis., což oproti jiným rokům představuje pokles o 30 tis. návštěvníků ročně. Tento vývoj v návštěvnosti je také patrný z grafu 4.2. Propad v návštěvnosti v roce 2010 zaznamenala většina zoologických zahrad v ČR, důvodem bylo špatné počasí, které moc neprálo návštěvám zoologických zahrad.

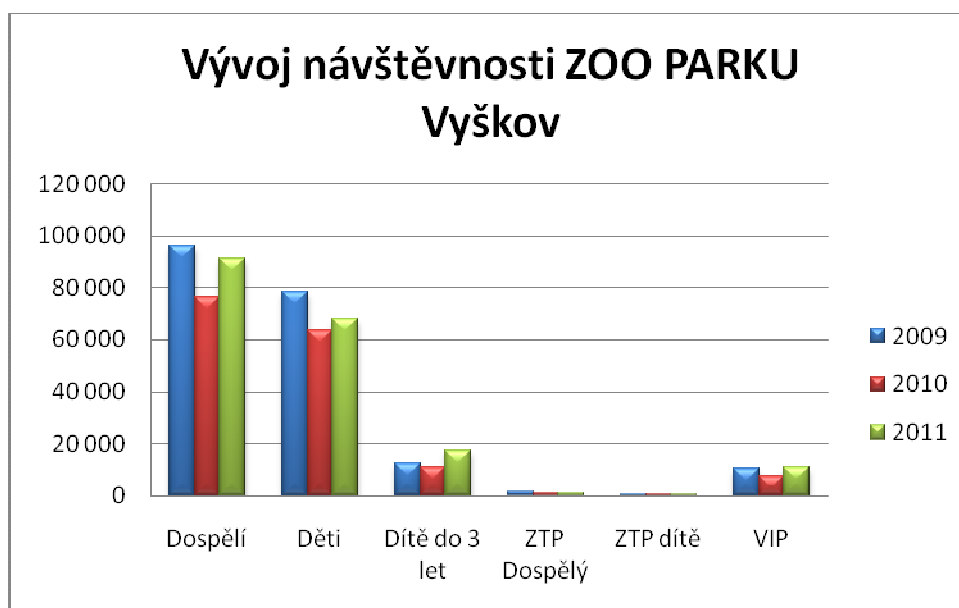
Tab. 4.9 – Ceny vstupného v jednotlivých letech

Rok	Vstupné				
	Dospělí	Děti (3-18)	Děti do 3 let	ZTP dospělí	ZTP děti
2009	130	90	0	70	40
2010	130	90	0	70	40
2011	150	100	0	70	40

Pozn.: vlastní zpracování, hodnoty převzaty z výročních zpráv ZOO PARKU

Tabulka 4.9 zobrazuje cenu vstupného v jednotlivých letech. ZOO PARK Vyškov zvedl výši vstupného v roce 2011 a to o 13 % u vstupenky za dospělého a dítě. Vstupné pro zdravotně tělesně postižené zůstalo neměnné.

Graf 4.2 – Vývoj návštěvnosti ZOO PARKU Vyškov



Zdroj: Vlastní zpracování z Výročních zpráv ZOO PARKU Vyškov

Graf 4.2 zobrazuje návštěvnost jednotlivých skupin návštěvníků v jednotlivých rocích. Není překvapením, že nejpočetnější skupinou návštěvníků jsou dospělí návštěvníci, následováni dětmi. Kategorie návštěvníků nazvaná VIP zahrnuje návštěvníky, kteří jsou majiteli roční permanentní vstupenky a jejich jednotlivé vstupy jsou započítávány právě do kategorie VIP. Dále jsou v této kategorii započítáni také ti návštěvníci, kteří vyhráli vstupenky na plese organizovaném ZOO PARKEM Vyškov.

Analýza financování ZOO PARKU Vyškov bude provedena na dotacích a příspěvcích období 2009 až 2011. Organizace ve sledovaném období získala dotace od zřizovatele, dotace od MŽP a příspěvky na mzdy od Úřadu práce. Následující tabulka 4. 10 shrnuje dotace a příspěvky, které organizace obdržela. V tabulce nejsou zahrnuty dotace ze Státního fondu životního prostředí, které ZOO PARK Vyškov obdržel na výstavbu environmentálního centra, ty jsou objasněny samostatně.

Tab. 4.10 – Dotace a příspěvky ZOO PARKU Vyškov

Druh dotace (příspěvku)	2009	2010	2011
Dotace od zřizovatele	9 852 000	10 693 000	7 296 186
Dotace od MŽP	350 043	415 467	217 044
Příspěvek na mzdy od ÚP	88 455	441 045	446 332
Celkem	10 292 507	11 551 522	7 961 573

Zdroj: vlastní zpracování z Výročních zpráv ZOO PARKU Vyškov.

Celková výše **dotace od zřizovatele** byla v roce **2009** rozdělena na část určenou na **zajištění provozu ve výši 7 904 000 Kč**, **účelovou dotaci** na opravy chodníků v hodnotě **1 116 000 Kč** a na **nákup a rekonstrukci investičního majetku** v hodnotě **832 000 Kč**. V roce **2010** byla struktura dotace od zřizovatele následující: **na zajištění provozu** bylo poskytnuto **7 746 000 Kč**, **na stavbu Hanáckého statku 2 120 000 Kč** a na **rekonstrukci investičního majetku** (účelová dotace) **827 000 Kč**. V posledním sledovaném roce **2011** byla dotace od zřizovatele rozdělena na **dotaci na běžný provoz** ve výši **6 531 000 Kč** a na dotaci **na nákup neinvestičního majetku pro Hanácký statek** v částce **765 186 Kč**.

S výstavbou environmentálního centra Hanácký statek, která probíhala v období 2010-2011, jsou spojené také dotace, které organizace obdržela od zřizovatele a ze Státního fondu životního prostředí ČR, dále jen SFŽP. Tyto dotace na výstavbu Hanáckého statku nejsou zahrnuty v tabulce 4.10. V roce 2010 obdržela organizace dotaci ze SFŽP ve výši 2 830 301 Kč na vyfakturované náklady na stavbu Hanáckého statku. Hlavní část výstavby probíhala v roce 2011, kdy organizace obdržela dotaci ze SFŽP ve výši 32 413 711 Kč a dále od zřizovatele ve výši 1 810 000 Kč. **Celkové obdržené dotace na Hanácký statek činily 43 104 012 Kč.**

Tab. 4.11 – Srovnání dotací za roky 2009 a 2010 ZOO PARKU Vyškov

Druh dotace (příspěvku)	2009	2010	Absolutní změna	Procentní změna
Dotace od zřizovatele	9 852 000	10 693 000	841 000	7,86
Dotace od MŽP	350 043	415 467	65 424	15,75
Příspěvek na mzdy od ÚP	88 455	441 045	352 590	79,94
Celkem	10 292 507	11 551 522	1 259 015	10,90

Zdroj: vlastní zpracování z hodnot převzatých z výročních zpráv ZOO PARKU Vyškov.

Z tabulky 4.11 je patrné, že se v roce 2010 zvýšila výše dotací a příspěvků, které ZOO PARK Vyškov obdržel. Celkově se příjem dotací a příspěvků zvýšil v roce 2010 o 10,90 %. Největší nárůst je patrný u příspěvku z úřadu práce, který narostl o 79,94 %. Tento příspěvek poskytuje úřad organizacím, které zaměstnají osoby z evidence úřadu práce.

Tab. 4.12 – Srovnání dotací za roky 2010 a 2011 ZOO PARKU Vyškov

Druh dotace (příspěvku)	2010	2011	Absolutní změna	Procentní změna
Dotace od zřizovatele	10 693 000	7 296 186	-3 396 814	-46,56
Dotace od MŽP	415 467	217 044	-198 423	-91,42
Příspěvek na mzdy od ÚP	441 045	446 332	5 287	1,18
Celkem	11 551 522	7 961 573	-3 589 949	-45,09

Zdroj: vlastní zpracování z hodnot převzatých z výročních zpráv ZOO PARKU Vyškov.

Tabulka 4.12 porovnává dotace a příspěvky roku 2010 a 2011. Meziročním porovnáním bylo zjištěno, že se celková výše dotací a příspěvků snížila o 45,09 %. Nejrazantnější byl propad u dotace od MŽP, kde byl propad dvojnásobný. Dotace od zřizovatele v roce 2011 klesla o více než 3 mil. Kč. Tento razantní propad v dotacích je způsoben tím, že se v rámci snižování schodku státního rozpočtu snižují výdaje státního rozpočtu a tedy i obecních rozpočtů.

Graf 4.3 – Vývoj dotací ZOO PARKU Vyškov v období 2009-2011



Zdroj: vlastní zpracování z hodnot z výročních zpráv ZOO PARKU Vyškov

Pro přehlednost jsou v grafu 4.3 shrnuty všechny dotace a příspěvky ZOO PARKU Vyškov za jednotlivé roky.

4.4 Zhodnocení hospodaření a financování ZOO PARKU Vyškov

Z provedených analýz vyplynulo, že ZOO PARK Vyškov lépe hospodařil v roce 2010, protože v tomto roce skončil VH ziskem. Nelze vysloveně říci, že v roce 2011 hospodařila organizace neefektivně, protože v tomto roce proběhla rozsáhlá investiční výstavba, která měla nepřímý vliv na výši ztráty. Investiční výstavba jako taková neovlivnila výši VH, protože veškeré náklady související s výstavbou byly financovány z dotací. Na ztrátě se podepsaly další náklady, které souvisely s environmentálním centrem, například grafická výzdoba interiéru, nátěry historických zemědělských strojů, které jsou součástí expozice Hanáckého statku atd. Tyto činnosti byly převážně vykonávány zaměstnanci ZOO PARKU Vyškov. Další příčinou ztráty roku 2011 bylo razantní snížení dotací, které organizace obdržela.

Investice do výstavby environmentálního centra bude mít kladný vliv na výsledky hospodaření dalších let, protože každá investice do zoologické zahrady zvyšuje návštěvnost a tím ruku v ruce jdoucí výnosy ze vstupného. Je však také nutné podotknout, že kromě zvýšení výnosů z návštěvnosti bude mít organizace vyšší odpisové náklady, které budou snižovat VH dalších let.

V oblasti dotací a příspěvků, musel ZOO PARK čelit výraznému snížení dotací v roce 2011. Dotace se meziročně snížily o více než 3 mil. Kč, z čehož by mělo vyplynout, že o tuto výši bude nižší VH. Organizace však hospodařila tak, že dosáhla ztráty pouze 1,3 mil. Kč.

Velice pozitivní je také to, že ZOO PARK Vyškov nevyužívá k hospodaření žádné bankovní úvěry, čímž není zatěžován do budoucna žádnými úroky a poplatky. **Celkově lze konstatovat, že činnost ZOO PARKU Vyškov je efektivní a účelná, a pokud bude v nastoleném trendu pokračovat, čekají ho do budoucna další úspěšné roky.**

5 Závěr

Cílem diplomové práce bylo vyzdvihnout specifika v účetnictví zoologických zahrad, s hlavním důrazem na problematiku zvířat, která je bezesporu pro zoologické zahrady zásadní. Dalším cílem bylo analyzovat, jak konkrétní zoologická zahrada hospodařila v roce 2010 a 2011. Pozornost byla také zaměřena na financování organizace, hlavně na dotace a příspěvky, na kterých jsou organizace neziskového sektoru závislé.

Pro rozbor předem nastíněných problémů byla vybrána konkrétní zoologická zahrada a to ZOO PARK Vyškov. Tato zoologická zahrada sice nepatří mezi největší, ani nejznámější, ale i přesto může bezpochyby konkurovat ostatním zoologickým zahradám v České republice. ZOO PARK Vyškov je příspěvková organizace, jejímž zřizovatelem je město Vyškov.

Hlavní odlišnost zoologických zahrad oproti podnikatelským subjektům spočívá v tom, že zvířata jsou vždy v účetnictví zoologických zahrad vykazovány jako zásoby, kdežto u podnikatelských subjektů mohou být zvířata jak položkou zásob tak součástí dlouhodobého majetku. Zařazení zvířete do kategorie zásob či dlouhodobého majetku závisí na účelu, době použití a hodnotě zvířete. Paradoxní situace byla zjištěna u účtování prodeje zvířat příspěvkovými organizacemi (zoologickými zahradami). Příspěvkové organizace se nemohou odchýlit od standardů, avšak v rámci ČÚS č. 707 není účtování prodeje zvířat řešeno, z toho důvodu není zcela jasné, jak by v takovém případě měly organizace postupovat.

Jako nejvhodnější metoda pro analýzu hospodaření ZOO PARKU Vyškov se jevila metoda horizontální a vertikální analýzy, proto byla právě tato metoda vybrána. Metoda poměrových ukazatelů, převážně tedy ukazatelů rentability (ziskovosti) nepřicházela v úvahu, protože příspěvkové organizace řadíme mezi organizace neziskového sektoru, pro které není hlavním důvodem vzniku a činnosti dosahování zisku. Analýzou hospodaření bylo zjištěno, že i přesto, že hospodaření organizace v roce 2011 ztratou, tak ZOO PARK Vyškov hospodaří se svěřenými prostředky (dotacemi a příspěvky) a majetkem účelně a hospodárně a nevynakládal ve sledovaném období zbytečné finanční prostředky. Ztráta roku 2011 byla zapříčiněna poklesem dotací a růstem nákladů, které souvisely s uvedením environmentálního centra do chodu. Výstavba environmentálního centra – Hanácký statek, která v roce 2011 proběhla, bude mít pozitivní vliv na návštěvnost a s tím související výnosy ze vstupného dalších let. Rozborem dotací a příspěvků, kterými organizace zabezpečuje svůj provoz, bylo zjištěno, že

rok 2011 byl pro ZOO PARK Vyškov kritickým. V daném roce byl výrazný propad v dotacích, ale i přesto organizace bezproblémově zabezpečila běžný provoz své činnosti.

Lze konstatovat, že ZOO PARK Vyškov je silná a stabilní zoologická zahrada s vysokým potenciálem do budoucna.

Seznam použité literatury

Odborné publikace:

MÁČE, Miroslav. *Finanční analýza obchodních a státních organizací praktické příklady a použití*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2006. 156 s. ISBN 80-247-1558-9.

SCHNEIDEROVÁ, Ivana. *Majetek krajů, měst, obcí, DSO a příspěvkových organizací*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství Acha, obec účtuje s.r.o., 2010. 260 s. ISBN 978-80-2545-609-5.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Nevýdělečné organizace 2011*. 7. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 316 s. ISBN 978-80-7357-625-7.

MERLÍČKOVÁ RŮŽIČKOVÁ, Růžena. *Neziskové organizace – vznik, účetnictví, daně*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 256 s. ISBN 978-80-7263-675-4.

KOLEKTIV AUTORŮ. *Příspěvkové organizace 2011*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 344 s. ISBN 978-80-7357-626-4.

NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách*. 1. vyd. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 2011. 166 s. ISBN 978-80-245-1757-5.

VALOUCH, Petr. *Účetní a daňové odpisy 2012*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. s. ISBN 978-80-247-4114-7.

MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu 2010*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2010. 336 s. ISBN 978-80-247-3343-2.

MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu aplikace v příkladech*. 1. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 640 s. ISBN 978-80-247-3637-2.

NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Účetnictví příspěvkových organizací od 1. 1. 2010*. 1. vyd. Praha: INTES, 2010. 186 s. ISBN 978-80-904560-0-6.

SVOBODOVÁ, Jaroslava a kol. *Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky 2011 – 130 postupů účtování*. 8. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 528 s. ISBN 978-80-7263-657-0.

SVOBODOBÁ, Jaroslava. *Vnitřní směrnice pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace, státní fondy a organizační složky státu*. 2. vyd. Olomouc: ANAG, 2007. 333 s. ISBN 978-80-7263-406-4.

MADEROVÁ VOLTNEROVÁ, Karla a Petr TÉGL. *Vztahy mezi zřizovatelem a příspěvkovou organizací územního samosprávného celku 2011*. 2. aktual. vyd. Olomouc: ANAG, 2011. 191 s. ISBN 978-80-7263-664-8.

LOUŠA, František. *Zásoby komplexní průvodce účtováním a oceňováním*. 4. vyd. Praha: Grada Publishing, 2012. 180 s. ISBN 978-80-247-4115-4.

Právní předpisy:

České účetní standardy č. 701 - 708

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 114/2002 Sb., o fondu kulturních a sociálních potřeb, ve znění pozdějších předpisů.

Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů pro některé vybrané účetní jednotky, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 162/2003 Sb., o podmínkách provozování zoologických zahrad a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 420/2004 Sb., o přezkouvání hospodaření územních samosprávných celků, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů.

Internetové zdroje

Historie ZOO PARKU Vyškov. *zoo-vyskov*. [online] [cit. 2012-01-20]. Dostupné z: <<http://www.zoo-vyskov.cz/historie/od-historie-k-dnesku/>>:

Poslání UCSZOO. *zoo*. [online] [cit. 2012-01-20]. Dostupné z: <<http://www.zoo.cz/poslani-ucszoo>>

Skladová evidence. *ucetnictvi-brno*. [online] [cit. 2012-03-12]. Dostupné z <<http://ucetnictvi-brno.blogspot.com/2011/06/skladova-evidence-inventarizace.html>>

Výroční zpráva UCSZOO 2010. *zoo*. [online] [cit. 2012-01-20]. Dostupné z: <<http://www.zoo.cz/media/files/vyrocní-zprava-unie-zoo-2010.pdf>>

ZOO PARK Vyškov. *zoo-vyskov*. [online] [cit. 2012-03-01]. Dostupné z: <<http://www.zoo-vyskov.cz/zoof/index.html>>

Zřizovací listina ZOO PARKU Vyškov. *vyskov-město*. [online] [cit. 2012-01-10]. Dostupné z: <http://www.vyskov-mesto.cz/vismo/dokumenty2.asp?id_org=18857&id=1082111&query=z%C5%99izovac%C3%AD+listina+zoo+park+vy%C5%A1kov>

Zoologické zahrady. *Ministerstvo životního prostředí*. [online] [cit. 2012-01-25]. Dostupné z: <http://www.mzp.cz/cz/zoologicke_zahrady>

Interní zdroje:

Rozvaha ZOO PARKU Vyškov 2010

Rozvaha ZOO PARKU Vyškov 2011

Vnitřní směrnice ZOO PARKU Vyškov

Výkaz zisku a ztráty ZOO PARKU Vyškov 2010

Výkaz zisku a ztráty ZOO PARKU Vyškov 2011

Výroční zpráva ZOO PARKU Vyškov 2009

Výroční zpráva ZOO PARKU Vyškov 2010

Zpráva o činnosti ZOO PARKU Vyškov za rok 2011

Zřizovací listina ZOO PARKU Vyškov

Seznam zkratek

a. s.	akciová společnost
atd.	a tak dále
aj.	a jiné
č.	číslo
ČR	Česká republika
ČÚS	České účetní standardy
D	DAL
DHM	Dlouhodobý hmotný majetek
DM	Dlouhodobý majetek
DPH	Daň z přidané hodnoty
EU	Evropská unie
FAP	faktura přijatá
FAV	faktura vydaná
FIFO	first in first out
fin.	finanční
FKSP	Fond kulturních a sociálních potřeb
ha	hektar
hosp.	hospodářský
IČ	identifikační číslo
ID	interní doklad
Kč	Koruna česká
kg	kilogram
km	kilometr
MD	MÁ DÁTI
MŽP	Ministerstvo životního prostředí

NV	Nařízení vlády
PC	počítač
Pozn.	poznámka
PPD	příjmový pokladní doklad
PŘI	příjemka
RF	rezervní fond
Sb.	Sbírky
SFŽP	Státní fond životního prostředí
SMV	samostatné movité věci
s. r. o.	společnost s ručením omezeným
t	tuna
tis.	tisíc
tzn.	to znamená
UCSZOO	Unie českých a slovenských zoologických zahrad
ÚSC	územní samosprávný celek
ÚP	Úřad práce
úč.	účetové
VBU	výpis z bankovního účtu
VH	výsledek hospodaření
VK	vlastní kapitál
VPD	výdajový pokladní doklad
VYD	výdejka
zoo	zoologická zahrada
VZZ	výkaz zisku a ztráty
ZDP	zákon o dani z příjmu
ZTP	zdravotně tělesně postižený

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou (bakalářskou) práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová (bakalářská) práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové (bakalářské) práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové (bakalářské) práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou (bakalářskou) práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 27. 4. 2012



Bc. Eliška Hrabovská

Seznam příloh

Příloha č. 1	Seznam zoologických zahrad s licencí 2011
Příloha č. 2	Účtový rozvrh ZOO PARKU Vyškov
Příloha č. 3	Výkazy z programu Chovatelský systém
Příloha č. 4	Roční odpisové sazby ZOO PARKU Vyškov
Příloha č. 5	Zjednodušené výkazy ZOO PARKU Vyškov